

1. Inledning	4
1.1. Bakgrund.....	4
1.2. Problemdiskussion.....	6
1.3. Problemformulering.....	7
1.4. Syfte.....	7
1.5. Avgränsningar.....	8
1.6. Källhänvisning.....	8
1.7. Disposition.....	8
2. Metod	10
2.1. Val av ämne.....	10
2.2. Vetenskaplig metod.....	10
2.2.1. Deduktiv och induktiv.....	11
2.2.2. Kvalitativ och kvantitativ.....	11
2.2.3. Föreställningsram.....	12
2.2.4. Referensram.....	12
2.3. Datainsamling.....	13
2.4. Källkritik.....	14
3. Redovisningsteori	16
3.1. Svenska redovisningsregler.....	16
3.1.1. Bokföringslagen.....	17
3.1.2. Årsredovisningslagen.....	17
3.1.3. Lag om tryggnad av pensionsutfästelser m.m.....	17
3.2. Redovisningsrådet.....	18
3.2.1. Att ta fram en rekommendation.....	19
3.2.2. Redovisningsrådets Akutgrupp.....	19
3.3. Redovisningsbegrepp.....	20
3.3.1. God redovisningssed.....	20
3.3.2. Rättvisande bild.....	20
3.3.3. Fortlevnadsprincipen.....	20
3.4. Internationella redovisningsregler.....	21
3.4.1. EG-rätt.....	21
3.4.2. International Accounting Standard Board.....	22
3.4.3. International Accounting Standard.....	23
4. RR 29, Ersättningar till anställda	24
4.1. Begrepp i RR 29.....	26
4.1.1. Aktuariella antaganden.....	26
4.1.2. Aktuariella vinster och förluster.....	26
4.1.3. Korridoren.....	27

4.2. Kortfristiga ersättningar till anställda	27
4.3. Ersättning efter avslutad anställning.....	28
4.3.1. Avgiftsbestämda planer	28
4.3.2. Förmånsbestämda planer	29
4.3.3. Planer som omfattar flera arbetsgivare	31
4.4. Övriga långfristiga ersättningar till anställda.....	32
4.5. Ersättningar vid uppsägning	33
4.6. Aktierelaterade ersättningar	33
5. Remissrespondenternas synpunkter på utkastet till RR 29	35
5.1. ITP-plan	35
5.1.1. Redovisningsrådets synpunkter på klassificering av ITP-plan	36
5.1.2. Remissrespondenternas synpunkter på klassificering av ITP-plan.....	37
5.1.2.1. Försäkringsrättsligt perspektiv	39
5.1.2.2. Redovisningsmässigt perspektiv	39
5.1.3. Pensionsplaner som omfattar flera arbetsgivare	40
5.2. Korridor-reglerna	41
5.3. Ersättningar vid uppsägning	42
5.4. Icke noterade företag	43
5.5. Pensionsrelaterade skatter.....	43
5.6. Ikraftträdandet av rekommendationen	44
5.7. Språkbruk.....	45
5.8. Paragrafer och numreringar	45
6. Analys.....	47
6.1. ITP-plan	47
6.1.1. Klassificering av ITP-plan.....	47
6.1.2. Pensionsplaner som omfattar flera arbetsgivare	49
6.2. Korridor-reglerna	49
6.3. Ersättningar vid uppsägningar	51
6.4. Icke noterade företag	52
6.5. Pensionsrelaterade skatter.....	52
6.6. Ikraftträdandet av rekommendationen	53
6.7. Språkbruk.....	53
6.8. Paragrafer och numreringar	54
7. Resultatdiskussion	55
7.1. Tillkomstprocessen av RR 29	55
7.2. Fortsatta studier.....	57
8. Källförteckning	58

Förkortningar

ABL	Aktiebolagslagen
Akutgruppen	Redovisningsrådets Akutgrupp
BFL	Bokföringslagen
BFN	Bokföringsnämnden
EES	Europeiskt Ekonomiskt Samarbetsområde
EFRAG	European Financial Reporting Advisory Group
EG	Europeiska Gemenskapen
EU	Europeiska Unionen
FAR	Föreningen Auktoriserade Revisorer
FAS	Financial Accounting Standards
FASB	Financial Accounting Standard Board
FPG	Försäkringsbolaget Pensionsgaranti
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standard Board
IASC	International Accounting Standards Committee
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee
IFRS	International Financial Reporting Standards
IOSCO	International Organization of Securities Commissions
ITP	Industrins och handelns tilläggspension för tjänstemän
PRI	Pensionsregistreringsinstitutet
PTK	Privattjänstemannakartellen
RR	Redovisningsrådets rekommendationer
SIC	Standing Interpretations Committee
SPP	Sveriges Privatanställdas Pensionskassa
TEG	Technical Advisory Group
US GAAP	US Generally Accepted Accounting Principles
ÅRL	Årsredovisningslagen

1. Inledning

I detta kapitel redogör vi för uppsatsens bakgrund. Vidare följer en problemdiskussion som mynnar ut i en konkret problemformulering. Därefter presenteras syftet med uppsatsen och de avgränsningar vi har arbetat med samt det tillvägagångssätt vi tillämpar i vår källhänvisning. Kapitlet avslutas med en disposition.

1.1. Bakgrund

EU-kommissionen deklarerade år 2000 att åtgärder måste vidtas för att åstadkomma större jämförbarhet mellan företagens årsredovisningar på internationell basis. För att åstadkomma en harmonisering ansåg kommissionen att man borde utgå från de standards som International Accounting Standard Board (IASB) hade upprättat. Den 7 juni 2002 antog Europeiska unionens ministerråd International Accounting Standards (IAS) 2005-förordningen.¹ Den antagna förordningen kräver att från och med januari 2005 skall alla noterade bolag i medlemsländerna upprätta sin koncernredovisning i enhet med International Accounting Standards. Förordning kommer att verka direkt, det behövs inga ändringar i Årsredovisningslagen (ÅRL). Medlemsstaterna har själva möjligheten att bestämma om de vill att IAS ska omfatta andra bolag än noterade och även årsredovisningen för enskilda bolag. Sverige har tillsatt en utredning med utgångspunkt i Direktiv 2002:106, Redovisning enligt internationella redovisningsstandarder. Utredningen skall beröra olika frågeställningar som direktivet framkallar².

För att underlätta övergången till International Accounting Standards i Sverige och skapa harmonisering med internationella regler har Redovisningsrådet börjat utforma sina nya rekommendationer i enighet med den internationella standarden. Redovisningsrådets rekommendation 29, Ersättningar till anställda (RR 29) som träder i kraft i januari 2004 har upprättats utifrån den komplexa internationella standarden IAS 19, Employee Benefits. RR 29 syftar till att ange hur olika sorters

¹ <http://www.pwcglobal.com/se/swe/ins-sol/spec-int/ias/index.html>

² FAR INFO, "Krav på redovisning enligt IAS utökas?" (2002), nr 9.

ersättning till anställda ska redovisas och vilka upplysningar som ska lämnas. I Sverige har tidigare regler i Årsredovisningslagen och Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR) nummer 4 tillämpats vid redovisning av pensionskulder och pensionskostnader. Till skillnad från FAR nummer 4 behandlar den nya rekommendationen alla sorters ersättningar till anställda. För att kunna följa rekommendationen krävs att man lämnar långt flera upplysningar än tidigare och ett flertal antaganden måste göras. Till följd av dess stora komplexitet och de åtskilliga antagandena som måste göras anses rekommendationen bli den hittills svåraste rekommendationen att tillämpa.

Redovisningsrådets rekommendation RR 29, Ersättningar till anställda behandlar redovisningen av samtliga ersättningar till anställda. Den delar in ersättningar till anställda i fem kategorier:

Kortfristiga ersättningar till anställda är ersättningar till anställda som utförts åt företaget under en viss period³. De innefattar bland annat löner och sociala avgifter. Kortfristiga ersättningar förfaller till betalning inom tolv månader efter utgången av den period under vilken de anställda utför de tjänster som berättigar till ersättning.⁴

Ersättning efter avslutad anställning är sådana ersättningar som betalas efter det att en anställd avslutar sin anställning bland annat pensioner. Ersättningen delas upp i avgiftsbestämda planer eller förmånsbestämda planer. De avgiftsbestämda planerna kännetecknas av att företaget förbinder sig att överföra vissa medel till en separat juridisk enhet. Företaget har efter överföringen inte något rättsligt åtagande att betala ut ytterligare medel.⁵ Vid avgiftsbestämda planer är det den anställda som bär risken. Förmånsbestämda planer är alla övriga planer som inte kan kvalificeras som avgiftsbestämda. Företaget bär risken och har förutom att betala fastställda avgifter ytterligare åtaganden gentemot dem som planen omfattar.⁶ De nya reglerna för förmånsbestämda planer skiljer sig markant från tidigare regler.

Övriga långfristiga ersättningar innefattar bland annat långvarig betald frånvaro såsom sabbatsår och ersättning i anslutning till jubileer.⁷ Övriga långfristiga ersättningar skiljer sig från ersättningar efter avslutad anställning i att beräkningarna i hög grad är säkrare.

³ Axelman, Phillips & Wahlguist, *IAS/IFRS 2005* (2003), s. 77ff.

⁴ Redovisningsrådet, *RR 29 Ersättningar till anställda* (2002), p. 2, 7.

⁵ Redovisningsrådet, *RR 29 Ersättningar till anställda* (2002), Inledning.

⁶ Axelman, Phillips & Wahlguist, *IAS/IFRS 2005* (2003), s. 78.

⁷ Redovisningsrådet, *RR 29 Ersättningar till anställda* (2002), p. 131.

Ersättningar vid uppsägning är sådana ersättningar som den anställda erhåller på grund av att företaget beslutat att avsluta den anställdes anställning eller att en anställd accepterat att avgå i utbyte mot ersättningar⁸.

Aktierelaterade ersättningar innefattar bland annat aktier och aktieoptioner. Rekommendationen ställer inga beräknings- eller redovisningskrav avseende aktierelaterade ersättningar. Rekommendationen anger däremot ett flertal upplysningar som ska lämnas och dessa avser då främst förmånsbaserade planer.⁹

Då RR 29 är en rekommendation vänder den sig inte bara till stora företag med koncernredovisning utan även till andra bolag. Rekommendationen kommer att träda ikraft i januari 2004.

1.2. Problemdiskussion

Svenska företag är nu en del av den internationella marknaden. Företagandet får en alltmer internationellt prägel genom att utländska ägare slår sig in på den svenska marknaden och vice versa. Med anledning av det har behovet av jämförbarhet mellan länder ökat. De problem som kan uppstå är då olika länders redovisningsregler och normer skiljer sig åt. Det är därför viktigt att de svenska redovisningsreglerna harmoniserar med de internationella. Genom att Sverige undertecknade avtal med Europeiskt Ekonomiskt Samarbetsområde (EES-avtalet) förband sig Sverige att införliva EU:s bolagsdirektiv i den nationella lagstiftningen. Inom redovisningsområdet har det fjärde och sjunde bolagsdirektivet implementerats genom den nya Årsredovisningslagen. Då Sverige har en ramlagstiftning som grund för redovisningen behöver svenska företag även få internationellt gällande normer att följa. Har de svenska rekommendationerna anpassats för att klara av de internationella kraven på jämförbarhet, relevans, begriplighet och tillförlitlighet som ställs på företagens årsredovisning? Vad utgår Redovisningsrådets ifrån när de ska ta fram en ny rekommendation som ska vara internationellt gångbar? Använder de sig enbart av International Accounting Standards som ges ut av IASB eller anser de att den svenska lagstiftningen och bolagsdirektiven avgör den slutliga rekommendationens utformning?

Redovisningsrådet publicerade i juni 2001 ett utkast till rekommendationen som behandlar ersättningar till anställda. Syftet med rekommendationen är att ange hur

⁸ Redovisningsrådet, *RR 29 Ersättningar till anställda* (2002), p. 8, 7 & 136.

⁹ Redovisningsrådet, *RR 29 Ersättningar till anställda* (2002), p. 149-157.

ersättningar till anställda ska redovisas och vilka upplysningar som skall lämnas. Redovisningsrådets rekommendation 29 anses vara en av de mest svårbegripliga och komplicerade som Redovisningsrådet har givit ut, enligt Sven-Åke Svenberg, sekreterare i Redovisningsrådets projekt Ersättning till anställda. Den kan därför ge upphov till ett flertal praktiska tillämpningsproblem. Till följd av dess komplexa och abstrakta karaktär har den gett upphov till en omfattande diskussion bland berörda parter. Ett flertal synpunkter har inkommit till Redovisningsrådet angående innehåll och utformning av rekommendationen vilka vi finner intressanta att utreda. Vilka områden har remissrespondenterna berört i sina synpunkter? Har de olika remissrespondenterna berört samma delar av utkastet?

En rekommendation är tvingande för börsnoterade företag, men många andra svenska företag använder rekommendationerna som Redovisningsrådet ger ut som grund för sin redovisning. När en ny rekommendation införs ger den stora effekter ute på företagen. Det är därför viktigt att Redovisningsrådet tar hänsyn till de berörda parternas åsikter för att tillämpningen av rekommendation ska kunna underlättas i så stor utsträckning som möjligt. Har Redovisningsrådet, efter det att den färdiga rekommendationen publicerades i december 2002, tagit ställning till de synpunkter som delgivits dem samt den debatt som förts angående utkastet? Avspeglas detta på något sätt i den färdiga rekommendationen?

1.3. Problemformulering

De konkreta frågor vi har valt att arbeta utifrån och som vi finner intressanta och aktuella i dagsläget är följande:

- Hur tas en rekommendation fram?
- Vilka synpunkter har remissrespondenterna haft på utkastet till RR 29, Ersättningar till anställda?
- Vilken påverkan har dessa synpunkterna haft på den slutliga rekommendationen?

1.4. Syfte

Syftet är att beskriva och analysera tillkomstprocessen av Redovisningsrådets rekommendation 29, Ersättningar till anställda. Vi vill speciellt analysera vilken påverkan remissrespondenternas uttalanden har haft på den slutliga utformningen av rekommendationen.

1.5. Avgränsningar

I denna uppsats vill vi studera tillkomstprocessen av en rekommendation. För att begränsa oss har vi valt att se närmare på Redovisningsrådets rekommendation 29, Ersättningar till anställda som snart skall träda ikraft. För att avgränsa oss ytterligare behandlar vi de delar i rekommendationen som efter utkastet gav upphov till diskussion hos remissrespondenterna. Då det inte är möjligt att återge alla respondenters synpunkter har vi valt att fokusera på de områden som varit högst omdebatterade och som vi funnit mest intressanta.

1.6. Källhänvisning¹⁰

Källhänvisning i uppsatsen har gjorts med en variant av Oxfordsystemet. Notsiffror placerade i avsnittsrubriker avser hela det kommande avsnittet. Notsiffror placerade efter punkten i sista meningen i ett stycke avser hela det stycket och upphäver referensen i rubriken för stycket i fråga. Notsiffror placerade innanför punkten i en mening avser endast den meningen och upphäver referens i rubrik eller stycke för den meningen.

1.7. Disposition

Kapitel 1 Inledning

Kapitlet klargör för uppsatsens bakgrund. Vidare följer en problemdiskussion som mynnar ut i en konkret problemformulering. Därefter presenteras syftet med vår uppsats och de avgränsningar vi arbetet med. Vidare följer en beskrivning av det tillvägagångssätt som vi tillämpar i vår källhänvisning.

Kapitel 2 Metod

Kapitlet redogör för den arbetsprocess som vi använt oss av då vi genomfört vår studie. Vi beskriver vilka angreppssätt vi arbetar utifrån och vilka metoder vi valt för att uppnå vårt syfte. Vidare förklarar vi för hur vår datainsamling har gått till med fokus på primär- och sekundärdata. Kapitlet avslutas med det tillvägagångssätt som vi har använt oss av i vår källkritik.

Kapitel 3 Redovisningsteori

I kapitlet ges en introduktion till de redovisningsteorier som står som grund för vår uppsats. Vi behandlar svenska lagar, redovisningsregler och begrepp samt

¹⁰ <http://www.tlog.lth.se/documents/Publications/AttSkrivaEnRapport.PDF>

Redovisningsrådets funktioner. Vidare ges en översikt av internationell redovisning och på vilket sätt deras lagar och regler påverkar de svenska redovisningsreglerna.

Kapitel 4 RR 29, Ersättningar till anställda

I detta kapitel ges en beskrivning av RR 29, Ersättningar till anställda. Detta för att på ett enkelt sätt kunna följa vår empiri till analys och slutsats. Vi vill också ge läsaren en inblick i rekommendationens komplexitet. För att underlätta för läsaren inleds kapitlet med svårbegripliga begrepp, detta för att lättare förstå rekommendationens innehåll och abstrakta karaktär.

Kapitel 5 Remissrespondenternas synpunkter på utkastet till RR 29

I kapitlet görs en redogörelse för flertalet av de synpunkter som inkommit till Redovisningsrådet avseende utkastet till RR 29, Ersättningar till anställda. Kapitlet inleds med en allmän beskrivning av ITP-planen. Vidare redogör vi för Redovisningsrådets respektive remissrespondenternas synpunkter avseende planen. Därefter görs en genomgång av övriga synpunkter.

Kapitel 6 Analys

I kapitlet presenteras uppsatsens analys utifrån vårt teoretiska och empiriska material. Vi gör en analys av remissrespondenternas synpunkter. Vidare visar vi på de meningsskiljaktigheter som finns och beskriver vilken påverkan remissrespondenterna haft på RR 29 slutliga utformning, detta i anknytning till vår teori.

Kapitel 7 Resultatdiskussion

Kapitlet sammanfattar de resultat vi kommit fram till i våran uppsats.

2. Metod

I detta kapitel kommer vi att göra en redogörelse för den metod som vi avser att använda i vår uppsats. Vi presenterar den vetenskapliga metoden som står som grund för vår uppsats och ger en beskrivning av de angreppssätt vi valt att arbeta utifrån. Vidare kommer vi att göra en redogörelse för vår datainsamling och de primära och sekundära källorna vi arbetat med. Kapitlet avslutas med det tillvägagångssätt som vi har använt oss av i våran källkritik.

2.1. Val av ämne

Valet av uppsatsämne stod klart redan tidigt då vi alla i gruppen har ett stort intresse för redovisning och de många och omfattande regelverk som berör redovisningen idag. Alla i gruppen ville få en förtydligad bild av hur regler skapas och i vilken utsträckning de präglas av internationella regler. Trycket på mer enhetliga internationella regler har blivit mer och mer angelägna då företagen i ökad omfattning internationaliseras och då EU kommit att prägla vår vardag. Vi valde att fokusera oss på RR 29, Ersättningar till anställda av det skälet att rekommendationen både är internationellt formad och aktuell i dagsläget, då den snart skall träda ikraft.

I januari 2004 träder rekommendationen ikraft och till följd av dess komplexitet och nära förhållande till IASB:s standard IAS 19, Employee Benefits anser vi det vara av intresse att studera hur denna redovisningsrekommendation är utformad. Vi vill också få en ökad förståelse av hur en rekommendation faktiskt kommer till och i vilken utsträckning remissrespondenterna har haft möjlighet att påverka utformningen.

2.2. Vetenskaplig metod

En beskrivning av metod och tillvägagångssätt är nödvändigt för att fullt ut förstå och kunna relatera till undersökningens analys och slutsatser. En metod är således

ett redskap, ett sätt att lösa problem och komma fram till ny kunskap.¹¹ Genom en beskrivning av utredarens tillvägagångssätt kan läsaren på ett enkelt sätt följa resonemangen ifrån teori, empiri till analys och slutsatser.

2.2.1. Deduktiv och induktiv

Vid val av undersökningsmetod finns det två olika tillvägagångssätt som man kan använda sig av, deduktion, bevisandets väg respektive induktion, upptäckens väg¹². Båda angreppssätten anger tillvägagångssätt utifrån vilka man kan dra vetenskapliga slutsatser. Det deduktiva angreppssättet har sin utgångspunkt i teorin. Man utgår ifrån en befintlig teori och drar slutsatser utifrån generella principer till det mer specifika.¹³ Det induktiva angreppssättet har sin utgångspunkt i empirin. Angreppssättet strävar efter att bygga upp en ny teori och slutsatserna dras utifrån specifika principer till mer generella.

Vår studie präglas av det deduktiva angreppssättet. Vi har i första hand utgått från befintlig teori när vi studerat utkast, kommentarer och definitiv rekommendation. Utifrån vårt teoretiska material kommer vi att dra slutsatser om processen som råder från det att ett utkast till en rekommendation publiceras till dess att den är klarlagd och fullständig.

2.2.2. Kvalitativ och kvantitativ

När man bestämt vilket angreppssätt man ska tillämpa på sin studie måste man avgöra vilken metod man ska använda vid datainsamlingen. Vid samhällsvetenskapliga studier brukar man skilja mellan två huvudformer av metoder, kvalitativ och kvantitativ metod.¹⁴

Det finns inga absoluta skillnader mellan metoderna och man kan med fördel använda sig av båda i en och samma undersökning. En kvalitativ studie innebär att man genom olika typer av datainsamling kan skapa en ökad förståelse och kunskap för det problem man studerar. Här är det undersökarens uppfattning och tolkning av information som är av betydelse.¹⁵ En kvantitativ studie innebär istället att data omvandlas till värden och mängder och utifrån dessa gör man vanligen statistiska analyser¹⁶. Metoden har ganska klara riktlinjer för hur man ska

¹¹ Holme, I. M., Solvang, B. K., *Forskningsmetodik* (1997), s. 13.

¹² Holme, I. M., Solvang, B. K., *Forskningsmetodik* (1997), s. 51.

¹³ Andersen, I., *Den uppenbara verkligheten* (1998), s. 29 f.

¹⁴ Andersen, I., *Den uppenbara verkligheten* (1998), s. 31.

¹⁵ Holme, I. M., Solvang, B. K., *Forskningsmetodik* (1997), s. 76

¹⁶ Andersen, I., *Den uppenbara verkligheten* (1998), s. 31.

genomföra sin undersökning och den stävar efter att försöka förutsäga ett visst fenomen¹⁷.

Vår undersökning är både av kvantitativ och av kvalitativ karaktär. Genom att vi vill pröva om den information vi samlat in är generellt giltig lämpar sig den kvantitativa metoden bäst. Vi vill mäta respondenternas synpunkter i förhållande till Redovisningsrådets rekommendation 29 och se vilka effekter de har haft på utformningen. Till följd av att vårt material inte går att beskriva med siffror och mängder kan vi inte enbart tillämpa en kvantitativ metod. Då vi vill få en ökad kunskap och en djupare förståelse kring den process som rör framtagandet av en rekommendation avser vi även tillämpa den kvalitativa metoden. Vi vill genom kvalitativa ansatser ge en djupare beskrivning av den specifika rekommendationen RR 29.

2.2.3. Föreställningsram

Alla präglas vi av olika faktorer under vår livstid och alla har vi en föreställningsram som innehåller ett antal, medvetna eller omedvetna antaganden om hur verkligheten är utformad. Föreställningsramen formas av en mängd faktorer runtomkring oss såsom uppfostran, erfarenheter och utbildning.¹⁸ Dessa faktorer påverkar vårt sätt att tänka, vår uppfattning och vårt sätt att ta in ny kunskap. Det är knappast möjligt att välja föreställningsram men man kan som utredare göra sig medveten om sina värderingar och föreställningar och på så vis arbeta mer objektivt¹⁹. Medvetenheten ökar således objektiviteten.

Vi i vår uppsatsgrupp har alla olika bakgrund och därmed även olika föreställningsramar. Detta kommer givetvis att prägla vårt uppsatsskrivande. Vi ser detta som en fördel då vi kan dra lärdom av varandra och se på saker ur olika perspektiv och synvinklar. Fullständigt värderingsfri och förutsättningslös kan man inte vara, men genom medvetenhet kan man försöka att sträva åt det hållet.

2.2.4. Referensram

Genomgripande i vår studie har vi använt oss av teoretiska referensramar. Vi har alla i gruppen ett intresse för redovisning och dess omfattande regelverk. Vi har alla läst kurser inom området men aldrig egentligen fått någon kunskap om den process som rör sig bakom alla redovisningens lagar, rekommendationer och

¹⁷ Holme, I. M., Solvang, B. K., *Forskningsmetodik* (1997), s. 76.

¹⁸ Lundahl, U., Skärvad, P-H., *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer* (1999), s. 60.

¹⁹ Andersen, I., *Den uppenbara verkligheten* (1998), s. 56.

normer. Då ämnet för oss är ganska nytt kommer vår uppsats till stor del därför att påverkas av teoretiska ansatser. Den största delen av vår teoretiska referensram har haft sin utgångspunkt i litteratur som behandlar redovisningsteori, lagar och praxis. Även rekommendationen, RR 29, har stått som grund för vår teoretiska referensram. Vid tillämpningen av vårt empiriska material kommer vi att utvärdera de synpunkter som respondenterna haft på RR 29. Vi vill genom vår studie analysera vilka synpunkter respondenterna har haft på utkastet till rekommendationen och i vilken utsträckning de har påverkat den färdigställda rekommendationen.

2.3. Datainsamling

Datainsamlingen påbörjades så snart vi bestämde oss för vad vi ville skriva om. Till en början ägnade vi oss enbart åt att samla information, vilket resulterade i att vårt syfte och problemkomplex ständigt förändrades. Under vår startprocess diskuterades det en mängd idéer och utifrån det data vi samlat in bestämde vi oss slutligen för vårt ämne. Informationsinsamlingen är en tidskrävande men nödvändig process. Det viktiga är främst att ta vara på den information som är relevant för ändamålet. Vi har noga tagit del av och läst det material vi har funnit, detta för att kunna ta fasta på vad som verkligen är relevant och för att få en ökad kunskap och förståelse för faktorer runt omkring ämnet.

Datainsamlingen har gjorts genom sökningar i flertalet databaser såsom LOVISA, artikelsök och mediearkiv. Vi har dessutom funnit mycket information på olika revisionsbyråers hemsidor och även laddat ner dokument från Redovisningsrådets och FAR:s hemsidor. Vidare har vi varit i kontakt med flertalet av ovanstående för att få tag i kompletterande information som vi känt har saknats. Därutöver har vi tagit del av tidigare skriva uppsatser och granskat deras källförteckning. De böcker vi har tillämpat är metodböcker av olika slag. För att utröna och få kännedom om redovisningens lagar och regler har även ett flertal böcker som behandlar det området använts.

Till följd av att RR 29 är en relativt ny rekommendation anser vi det av stor vikt att ständigt ha ögon öppna för nya artiklar som kan komma att uppträda. För att minimera risken att gå miste om ny information har vi gjort nya sökningar varje vecka.

Datainsamling kan ta sig uttryck i olika former. Genom att välja den metod som är mest relevant för syftet med undersökningen, problemformuleringen och den empiriska bakgrunden fås den bästa information. Det är den information som skall

utgöra underlag för uppsatsen. Oavsett vilken data man använder sig av är det viktigt att säkerställa materialets relevans och trovärdighet i förhållande till studiens syfte och problemformulering.²⁰

Den datainsamling vi har gjort grundar sig både på primär- och sekundärdata. Primärdata är material som samlas in av utredaren själv. Med sekundärdata menas i stället data som redan är omarbetad och finns nedskrivna i olika former såsom böcker, tidskrifter och artiklar. Det karaktäristiska för sekundärdata är just att den redan finns tillgänglig och att informationen om en viss företeelse finns dokumenterad, men som inte är insamlad och sammanställt primärt för den egna studien.²¹ Det är svårt att veta var gränsdragningen mellan primär och sekundär data går då exempelvis artiklar kan vara både primära och sekundära beroende på författarens tillvägagångssätt.

Det primära materialet vi använt oss av består till stor del av remissrespondenternas kommentarer som lämnats till Redovisningsrådet. Vi vill genom vår undersökning få veta vilka synpunkter respondenterna har haft på RR 29 och i vilken grad de har haft möjlighet att påverka utformningen. Då vi haft frågor som vi inte har kunnat besvara med vårt dokumenterade material har vi gjort en del primära efterforskningar. Detta för att kunna genomföra vår analys och dra egna slutsatser.

Vårt sekundära material har bestått i litteratur och artiklar av olika slag. Genom vårt sekundära material har vi fått kunskap och förståelse kring de redovisningsregler, lagar och praxis som avspeglar redovisningen idag. Vidare har det gett oss en ökad förståelse kring rekommendationers uppbyggnad och i vilken omfattning rekommendationer präglas av internationell lagstiftning. Då vi vill undersöka hur en rekommendation tas fram och då vårt syfte delvis är att beskriva den process som ligger bakom utformningen av en rekommendation anser vi att sekundärdata är ett bra informationsunderlag.

2.4. Källkritik

En källa kan definieras på många olika sätt. Den kan bland annat uttryckas som en nedskrivna text. Källmaterial bli den först när vi nyttjar den i vårt arbete.²²

²⁰ Lundahl, U., Skärvad, P-H., *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer* (1999), s. 132.

²¹ Lundahl, U., Skärvad, P-H., *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer* (1999) s. 52 & 132.

²² Holme, I. M., Solvang, B. K., *Forskningsmetodik* (1997), s. 125.

Källorna har en stor betydelse när det gäller att skaffa kunskap om det ämne man studerar. Huvudproblemet när man genomför olika slags studier är att det kan vara svårt att finna och kontrollera källornas sanningshalt. Det är viktigt att man kritiskt kan granska sina källor och säkerställa dess äkthet, relevans och tillförlitlighet.²³

Vi har i vår studie arbetat med både primära och sekundära källor. Oavsett vilken form av data man arbetar med är det viktigt att ha ett kritiskt förhållningssätt till sina källor. Källorna som datan hämtas ifrån kan vara medvetet vinklade, opartiska och bristfälliga.²⁴ Det är viktigt att man är medveten om det och att man strävar efter att ha en så objektiv bedömning som möjligt.

Då rekommendationen vi studerar är ny finns det inte särskilt mycket utgiven litteratur om RR 29, Ersättningar till anställda. Till följd av detta har vi varit tvungna att lägga stor vikt vid tidskrifter och artiklar av olika slag. För att få en ökad kunskapsbas och förståelse för RR 29 och IAS 29 har vi läst en hel del artiklar inom området. Dessvärre har vi inte alltid kunnat hänvisa till dessa då det inte gett svar på vår problemformulering och då de inte varit relevanta för att uppfylla vårt syfte. Vi ser dock inte detta som förspild tid utan anser att detta gett oss en bredare kunskap och kännedom i ämnet i allmänhet.

Vi har till stor del använt oss av Redovisningsrådets rekommendation 29, både utkast och färdigställd version, dessa har fått stå som grogrund till vår uppsats. Vi har även lagt stor vikt vid de synpunkter som lämnats i samband med rekommendationen samt den litteratur som behandlar svensk och internationell redovisningspraxis.

Påföljden av att informationen är mager gör att vår uppsats till övervägande del grundas på ett fåtal källor. Detta kan inte betraktats som helt objektivt, då de källor vi använt oss av präglas mer eller mindre av subjektivitet. Genom att göra sig medveten om källornas karaktär och egenskaper tror vi att man på ett mer fullständigt sätt kan göra en korrekt bedömning av de källor vi valt att arbeta utifrån. Vi anser att vi med fördel kan tolka och analysera lagtext då den inte innehåller författarens personliga uppfattningar och åsikter. Vi är medvetna om att flertalet av de övriga källor vi använder oss av innehåller författarnas subjektiva uppfattningar och åsikter och har därför försökt att förhålla oss så kritiska som möjligt till dessa.

²³ Lundahl, U., Skärvad, P-H., *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer* (1999), s. 224.

²⁴ Lundahl, U., Skärvad, P-H., *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer* (1999), s. 134.

3. Redovisningsteori

I det här kapitlet gör vi en beskrivning av den svenska och internationella redovisningsteori som ligger till grund för vår uppsats. Vi behandlar först de svenska redovisningsreglerna och lagarna. Därefter gör vi en redogörelse för Redovisningsrådets huvudsakliga uppgifter och hur de går till väga när de tar fram en rekommendation. Vidare ger vi en överblick över olika redovisningsbegrepp. Kapitlet avslutas med en redogörelse av internationella redovisningsorgan och på vilket sätt internationella regler och lagar påverkar den svenska redovisningslagstiftningen.

De teorier som finns om externredovisningen kan delas in i två olika grupper, beskrivande och föreskrivande. Den första gruppen försöker ge en bild av externredovisningen och dess grunder så som den används i praktiken. Den andra gruppen, föreskrivande teorier, vill skapa teorier för hur man bör utforma externredovisningen. Saknas det teorier, normer och principer är det svårt att utreda om redovisningen följer god redovisningssed.²⁵

3.1. Svenska redovisningsregler

Aktiebolagslagen (ABL), Årsredovisningslagen och Bokföringslagen (BFL) är de lagstiftningar som utgör ramverket för de svenska redovisningsreglerna. Den svenska lagen ger grunden för redovisningsprinciper, värdering, uppställning och informationskrav. Lagen innehåller endast ett fåtal detaljregler på redovisningsområdet.²⁶ För att kunna uppnå de krav som redovisningslagarna ställer behövs redovisningspraxis och normer. Svensk redovisning är en del av gällande rätt. I första hand skall man följa lagtexten, de internationella avtalen står högst i hierarkin och gäller före de nationella lagarna. Kan man inte finna en lösning i lagreglerna skall man gå vidare till förarbetena, motiven till lagtexten. Längst ner i hierarkin finner man allmänna råd som inom redovisningen brukar betecknas rekommendationer. Även om rekommendationen bara är allmänna råd och inte lagar kan den ändå bli juridiskt bindande inom ramen för god

²⁵ Gröjer, J-E., *Grundläggande redovisningsteori* (1997), s. 37.

²⁶ Gröjer, J-E., *Grundläggande redovisningsteori* (1997), s. 139.

redovisningssed. I Sverige är det Redovisningsrådet som tar fram rekommendationer och Redovisningsrådets Akutgrupp som kommer med uttalande på redovisningsområdet. Svenska bolag som är noterade på Stockholmsbörsen kan inte välja, utan måste följa Redovisningsrådets rekommendationer²⁷. Det är viktigt att uppmärksamma att en rekommendation från Redovisningsrådet inte automatiskt ska ses som god redovisningssed.

3.1.1. Bokföringslagen

Bokföringslagen behandlar vissa fysiska och juridiska personers bokföringsskyldighet och hur dessa skall behandla den löpande bokföringen. Bland de associationsformer som skall följa Bokföringslagen återfinns bland annat aktiebolag och företag som är moderbolag i en koncern. Det är i Bokföringslagens 4 kapitel 2 § som det stadgas att bokföringen skall överensstämma med god redovisningssed.

3.1.2. Årsredovisningslagen

I december 1995 antogs den nya årsredovisningslagen Lag om Årsredovisning, SFS 1995:1554. Årsredovisningslagen innehåller regler för upprättande av årsredovisning, koncernredovisning och delårsrapportering. Lagen skall tillämpas på de bolag som omfattas av Bokföringslagen om inget annat anges i lagen. Årsredovisningslagen föreskriver i 2 kapitel 2 § att årsredovisningen skall upprättas på ett överskådligt sätt och i enlighet med god redovisningssed. Årsredovisningen skall också ge en rättvisande bild av företagets ställning och resultat. Svensk externredovisning utgår till största delen från Årsredovisningslagen. I och med att lagen trädde ikraft har Sverige införlivat EG-direktiven i den svenska redovisningslagstiftning.

3.1.3. Lag om tryggnad av pensionsutfästelser m.m

Lagen från 1976 kallas allmänt Tryggandelagen då den tryggar pensionstagarens framtida pension. Lagens främsta frågor berör hur pensionsutfästelser tryggs för att den anställda ska ha rätt till sin intjänade pension oberoende av vad som händer med företaget. Lagen reglerar de civilrättsliga frågorna inom pensionsåtaganden. Beskattningsområdet anknäver också till de lagar som regleras i Tryggandelagen. En tillämpning av Tryggandelagen är en förutsättning för att

²⁷ Axelman, Phillips & Wahlguist, *IAS/IFRS 2005* (2003), s. 9.

företaget ska få skattemässig avdragsrätt. Viktiga bestämmelser om hur företagen ska behandla posten Avsatt till pensioner i balansräkningen finns i den här lagen.

3.2. Redovisningsrådet²⁸

Redovisningsrådet har sitt ursprung i Stiftelsen för utvecklande av god redovisningssed. Stiftelsen grundades av staten 1989 genom BFN, FAR och Sveriges Industriförbund. 1998 bildades Föreningen för utvecklande av god redovisningssed och deras uppgift är att främja god redovisningssed, då främst ur ett aktiemarknadsperspektiv. Föreningens medlemmar är FAR, Stockholms Fondbörs, Svenska Bankföreningen, Svenska Fondhandlarföreningen, Sveriges Försäkringsförbund, Sveriges Industriförbund, Sydsvenska Industri- och Handelskammaren och Västsvenska Industri och Handelskammaren. I och med den nya föreningens tillkomst skedde en ombildning av Redovisningsrådet. Medlemmarna i den nya föreningen utser en styrelse som i sin tur utser ordförande, vice ordförande och övriga ledamöter i Redovisningsrådet.

Den huvudsakliga uppgiften för Redovisningsrådet är att utfärda redovisningsrekommendationer och sprida information om redovisningsfrågor. Redovisningsrådets rekommendationers syfte är att medverka till att enhetliga redovisningsprinciper ska tillämpas för transaktioner och händelser av likartat slag. Syftet är också att se till att upplysningar lämnas som är av betydelse för dem som fattar beslut utifrån företagens finansiella rapporter och att de finansiella rapporterna har en hög kvalitativ nivå som även tillgodoser de internationella kraven.

Redovisningsrådets rekommendationers främsta målgrupp är börsnoterade företag och andra stora företag, då dessa företag har ett allmänt intresse. Trots det kan rekommendationer vara tillämpliga även för andra företag. Det gäller främst vid värdering av tillgångar och skulder och frågor om när transaktioner och andra händelser ska redovisas. Det är viktigt att alla företag följer samma principer inom dessa områden. Det är även viktigt att understryka att rekommendationerna inte behöver tillämpas på oväsentliga poster.

²⁸ www.redovisningsradet.se

3.2.1. Att ta fram en rekommendation²⁹

Att skriva en rekommendation är en balansgång mellan en övergripande beskrivning av mål, syfte och detaljerade anvisningar för att rekommendationen skall ge önskat resultat. Tanken är att när företagen applicerar en rekommendation på sin redovisning ska de först göra ett övervägande om vad som är rekommendationens övergripande syfte och därefter använda den. Det går inte att skapa rekommendationer för alla olika situationer inom redovisningen.

Redovisningsrådet har International Accounting Standards som utgångspunkt vid utformningen av nya rekommendationer. Det är bara om IAS bryter mot de svenska lagarna eller när det anses finnas mycket starka skäl som avvikelser görs. International Accounting Standards har på många områden ett huvudalternativ Benchmark Treatment för hur företagen skall redovisa och en alternativ lösning för redovisningen, Allowed Alternative Treatment, som också får användas. För att skapa en större jämförbarhet mellan företagen använder Redovisningsrådet vanligen endast en av metoderna i rekommendationerna.

När ett utkast till en rekommendation tagits fram av Redovisningsrådet publiceras det. Därefter kan den som önskar lämna synpunkter för beaktande av Redovisningsrådet. Det kan också arrangeras hearings, det vill säga ett arrangemang dit personer som är speciellt förtrogna med den bransch, verksamhet eller liknande som rekommendationen berör, bjuds in för diskussion³⁰. Med utgångspunkt i de synpunkter som framkommit avseende utkastet utformar Redovisningsrådet fram den slutliga rekommendationen.

3.2.2. Redovisningsrådets Akutgrupp³¹

Akutgruppen gör uttalande om hur man skall tolka Redovisningsrådets rekommendationer och om redovisningsfrågor som inte behandlas i någon rekommendation³². Uttalanden rörande redovisningsfrågor som inte behandlas i någon rekommendation har främst IAS och uttalanden från Standing Interpretations Committee (SIC), numera International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC), som utgångspunkt. Frågorna som behandlas av akutgruppen skall vara generella och ha ett allmänt intresse. Redovisningsrådets Akutgrupps ordförande och övriga ledamöter utses av Föreningen för utvecklande av god redovisningssed. Akutgruppens uttalande har

²⁹ www.redovisningsradet.se

³⁰ Lehrberg, B., *Praktisk juridisk metod* (1993), s. 88.

³¹ www.redovisningsradet.se

³² Thomasson, J., *Externredovisning och finansiell analys* (2002), s. 10.

precis som Redovisningsrådets rekommendationer börsnoterade företag och andra större företag som sina målgrupper, då dessa företag har ett allmänt intresse.

3.3. Redovisningsbegrepp

3.3.1. God redovisningssed

Årsredovisningen skall upprättas på ett överskådligt sätt och i enlighet med god redovisningssed 2 kapitel 2 § ÅRL. God redovisningssed kan definieras som en skyldighet att följa lag och i lag intagna redovisningsprinciper. I många fall kan det behövas förtydligande uttalande för att fylla ut lagens regler³³. Företag kan inte genom att god redovisningssed följs försumma lagarna på området. Däremot behöver det dock inte betyda att enbart genom att lagarna följs uppnås god redovisningssed. Uttrycket överskådligt sätt innebär att informationen i årsredovisningen skall göras lättillgänglig och presenteras på ett relevant och övergripbart sätt.³⁴

3.3.2. Rättvisande bild

Balansräkningen, resultaträkning och noter skall ge en rättvisande bild av företagets ställning och resultat, om det behövs för att uppnå en rättvisande bild skall tilläggsupplysningar göras. Dessa regler är införda i 2 kapitel 3 § ÅRL. Reglerna motsvarar de i artikel 2.3 i fjärde direktivet. Det finns ingen definition i direktiven om vad som avses med rättvisande bild. Rättvisande bild syftar dock inte till att i lika hög grad som god redovisningssed avspegla praxis och rekommendationer. Syftet är snarare att i varje enskilt fall justera en missvisande bild. Det är tillåtet att avvika från allmänna råd och rekommendationer om man genom att följa dessa inte kan uppvisa en rättvisande bild, men då måste företaget lämna upplysningar om detta och även ange skäl.³⁵

3.3.3. Fortlevnadsprincipen

I det fjärde direktivets avsnitt med värderingsregler anges allmänna principer för värdering av posterna i årsbokslutet. Dessa värderingsregler hittar man också i 2 kapitel 4 § ÅRL.³⁶ En av dessa principer är fortlevnadsprincipen, företaget skall

³³ Thomasson, J., *Externredovisning och finansiell analys* (2002), s. 20.

³⁴ Knutsson, M., *Årsredovisningen en kommentar* (1996), s. 74 f.

³⁵ Knutsson, M., *Årsredovisningen en kommentar* (1996), s. 75f.

³⁶ Thomasson, J., *Externredovisning och finansiell analys* (2002), s. 20.

förutsätts fortsätta sin verksamhet i all framtid, going concern assumption. Det gäller om inte företags livslängd är uppenbart begränsad exempelvis genom att ett beslut om nedläggning har tagits.³⁷

3.4. Internationella redovisningsregler

Den svenska marknaden har under senare år internationaliserats och det utländska ägandet hos svenska börsbolag har under senare tid blivit allt större. Den här utvecklingen har skapat ett större behov av redovisningsprinciper med en internationell prägel.

3.4.1. EG-rätt

När EES-avtalet skrevs under förband sig Sverige att vidta de åtgärder som behövdes för en implementering av direktiven i den svenska lagen. När Sverige blev medlem i Europeiska Unionen flyttades datumet för när arbetet skulle vara avslutat till den 1 januari 1995, ett år tidigare än det ursprungliga datumet.³⁸ Redovisningsfrågor behandlas i det fjärde och det sjunde bolagsdirektivet.

Det fjärde bolagsdirektivet infördes 1978 och benämns det fjärde direktivet. Direktivet behandlar bolagens skyldighet att upprätta årsbokslut och förvaltningsberättelse, i Sverige kallas dessa båda gemensamt för årsredovisning. Direktivets syfte är att ge alla medlemsstater ett likvärdigt minsta krav för information som skall delges allmänheten. Uppställningsformer för balans- och resultaträkning är något av det som direktivet reglerar. Den övergripande bestämmelsen är att årsredovisningen skall ge en rättvisande bild av bolagets ställning.³⁹ Vad som direktivet avser med en rättvisande bild är svårt att veta eftersom direktiven inte har några förarbeten som de svenska lagarna. Det fjärde bolagsdirektivet omfattade när det först infördes endast de bolag som motsvarar det svenska aktiebolaget, men har idag även andra associationsformer⁴⁰.

Det sjunde bolagsdirektivet infördes 1983 och benämns det sjunde direktivet. Direktivet behandlar regler för upprättande av det som i svensk rätt benämns som koncernredovisning. Syftet är att ge ett likvärdigt krav på information om koncerner, deras ställning, men också de ekonomiska bindingarna. Direktivet ger

³⁷ FAR INFO, "Om årsredovisning i aktiebolag" (1996), Specialutgåva 20 juni.

³⁸ Knutsson, M., *Årsredovisningen en kommentar* (1996), s. 20f.

³⁹ Edenhammar, H., Svensson, B., *Årsredovisningslagen* (1996), s. 17ff.

⁴⁰ Knutsson, M., *Årsredovisningslagen en kommentar* (1996), s. 74 ff.

också ett skydd för företagets intressenter som har begränsat delägaransvar.⁴¹ Sjunde direktivet bygger till stora delar på fjärde direktivet om att ge en rättvisande bild⁴².

Direktiven är ett försök till en sammanfogning av flera av medlemsstaternas rättssystem, därför är de mycket komplicerade. Det har gett upphov till stora problem vid implementeringen av direktiven i lagstiftningen, vilket har gjort att Sverige har valt att vara mycket försiktiga. Svensk lagstiftning är utformad i nära anslutning till direktivens formulering, då det inte varit möjligt att utröna den exakta innebörden av direktiven.⁴³ Målet är att skapa likvärdiga lagstiftningar i medlemsländerna.

3.4.2. International Accounting Standard Board⁴⁴

International Accounting Standards Committee (IASC), den multinationella motsvarigheten till Redovisningsrådet, bestod vid bildandet 1973 av redovisningsorganisationer i nio stora industriländer däribland USA, Tyskland, England, Frankrike och Japan. Organisationen bytte i mars 2001 namn till International Accounting Standards Board och består nu av redovisningsorganisationer världen över. IASB:s uppdrag är att jobba för en harmonisering av de redovisningsprinciper som används världen över⁴⁵. USA har redan en väl utvecklad normgivning för redovisningsfrågor, US Generally Accepted Accounting Principles (US GAAP), vilken ges ut av Financial Accounting Standards Board (FASB). En normgivning som i många fall styr IASB:s normer.⁴⁶ IASB:s uppgift är att utfärda International Accounting Standards.

EU-kommissionen lade 2000 fram ett förslag om att IAS skall gälla som redovisningsstandard senast 2005 för de noterade företagens koncernredovisningar. Vidare presenterade EU-kommissionen år 2001 ett lagförslag på det berörda området. Den 7 juni 2002 antog EU:s ministerråd den så kallade IAS 2005-förordningen och därmed blev det rättsligt fastställt att IAS skall användas från och med 2005. Konverteringen kommer att beröra ungefär 7000 koncerner inom EU.

⁴¹ Knutsson, M., *Årsredovisningslagen en kommentar* (1996), s. 49.

⁴² Edenhammar, H., Svensson, B., *Årsredovisningslagen* (1996), s. 17.

⁴³ Knutsson, M., *Årsredovisningen: en kommentar* (1996), s. 22f.

⁴⁴ www.iasb.org.uk

⁴⁵ www.redovisningsradet.se

⁴⁶ Edenhammar, H., Svensson, B., *Årsredovisningslagen* (1996), s. 15ff.

För att få ett mer europeiskt perspektiv på arbetet inom IASB bildades European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG), ett rådgivande organ till EU-kommissionen, som ska behandla frågor avseende IAS och andra frågor inom IASB⁴⁷. EU-direktiven har under de senaste åren moderniserats och det pågår också ett arbete med att ytterligare anpassa direktiven så att man fullt ut skall kunna tillämpa IAS. Arbetet skall vara färdigställt under 2003.⁴⁸

3.4.3. International Accounting Standard

Redan 1974 gav IASB ut sin första rekommendation IAS 1, Presentation of Financial Statements. Först tjugo år senare i mitten av 1990-talet hade IAS blivit ett mer komplett regelverk. Den globala acceptansen för standarden hade ökat. Det bekräftades genom att International Organization of Securities Commissions (IOSCO) beslutade att acceptera redovisning enligt IAS under förutsättning att IASB slutför en översyn av en del centrala standards⁴⁹. IOSCO är en internationell sammanslutning av de finansiella myndigheterna och som den svenska Finansinspektionen är medlem i. 1995 beslutade EU-kommissionen att stödja IOSCO:s beslut och acceptera IAS som standard för europeiska koncerner.

IAS 2005-förordningen innebär att varje enskild standard som utarbetats av IASB prövas av EU-kommissionen och blir standarden godkänd måste den användas på noterade bolags koncernredovisning. En standard måste uppfylla kravet att redovisningen ger en rättvisande bild enligt redovisningsdirektiven. En standard ska främja den europeiska allmänhetens intresse och kraven på begriplighet, relevans, tillförlitlighet och jämförbarhet.⁵⁰

IAS baseras på Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements, som översattes av Redovisningsrådet 1995 och fick då titeln Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter. Föreställningsramen används både för att revidera gamla standards och även vid utarbetningen av nya. Den syftar också till att ge en harmonisering av redovisningsregler, rekommendationer och vägledning för hur man skall behandla frågor som inte behandlas i någon standard.⁵¹

⁴⁷ Axelman, Phillips & Wahlguist, *IAS/IFRS 2005* (2003), s. 11.

⁴⁸ Axelman, Phillips & Wahlguist, *IAS/IFRS 2005* (2003), s. 9ff.

⁴⁹ Axelman, Phillips & Wahlguist, *IAS/IFRS 2005* (2003), s. 9ff.

⁵⁰ FAR INFO, "Krav på redovisning enligt IAS utökas?" (2002), nr. 9.

⁵¹ Redovisningsrådet, *Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter* (1995).

4. RR 29, Ersättningar till anställda

I detta kapitel kommer vi att göra en djupgående genomgång av RR 29, Ersättningar till anställda. Vi går igenom de olika typerna av ersättningar samt redogör för hur de påverkar företagets redovisning. Det bör påpekas att RR 29 är oerhört komplex och att den är en av de mest komplicerade rekommendationerna som Redovisningsrådet har gett ut. För att ge läsaren en ökad förståelse och underlätta den fortsatta läsningen inleds kapitlet med en beskrivning av svårbegripliga begrepp.

I december 2002 gavs Redovisningsrådets rekommendation RR 29, Ersättning till anställda ut. Denna rekommendation skall börja tillämpas från och med januari år 2004 men tidigare tillämpning uppmuntras.⁵² Rekommendationen är tillämplig på alla typer av ersättningar till anställda.

RR 29 bygger på IASB:s standard IAS 19, Employee Benefits. De båda regelverken stämmer till största delen överens, undantaget är att RR 29 innehåller särskilda regler för redovisning av pensionskostnader och pensionsskulder i juridisk person.⁵³ Anledningen till att Redovisningsrådet tvingats att frångå IAS 19 på det här området är att standarden bryter mot den svenska lagstiftningen Lag om tryggande av pensionsutfästelser m.m. Redovisning av juridisk person skall således även i fortsättningen följa Tryggandelagen och Finansinspektionens föreskrifter.

Rekommendationen anger regler för hur företagen skall redovisa ersättningar till anställda och hur upplysningar om sådana ersättningar skall lämnas. Rekommendationen behandlar inte redovisning i pensionsstiftelser.

RR 29 behandlar fem olika typer av ersättningar:

⁵² Redovisningsrådet, *RR 29 Ersättningar till anställda* (2002), Inledning.

⁵³ Svenberg, S-Å., "Ny rekommendation från Rådet om ersättningar till anställda" (2003), *Balans* nr. 1.

- *Kortfristiga ersättningar till anställda (short-term employee benefits)*, är ersättningar som förfaller till betalning inom tolv månader efter utgången av den period under vilken de anställda utför de tjänster som berättigar till ersättning, bland annat löner och betald semester.
- *Ersättningar efter avslutad anställning (post-employment benefits)*, är ersättningar som betalas efter avslutad anställning, bland annat pensioner och sjukvård efter det att en anställd avslutat sin anställning.
- *Övriga långfristiga ersättningar till anställda (other long-term employee benefits)*, är ersättningar till anställda som inte skall betalas ut inom tolv månader efter utgången av den period under vilken de anställda utför de tjänster som berättigar till ersättning. Dessa kan bland annat bestå av sabbatsår och ersättningar vid jubileer.
- *Ersättningar vid uppsägning (termination benefits)*, är ersättningar som den anställde erhåller på grund av att företaget beslutat att avsluta den anställdes anställning före den normala tidpunkten för anställningens upphörande. Det kan också vara ersättning till en anställd som accepterar att avgå frivilligt i utbyte mot ersättning. Ett exempel är en ökning av pensioner efter avslutad anställning.
- *Aktierelaterade ersättningar (equity compensation benefits)*, är ersättningar till anställda enligt vilka anställda är berättigade att få egetkapitalinstrument som emitteras av företaget. Det kan också vara ersättning enligt vilka storleken på företagets förpliktelse gentemot de anställda beror på det framtida priset på de egetkapitalinstrument som emitteras av företaget. Exempel på aktierelaterade ersättningar är personaloptioner och teckningsoptioner.

Rekommendationen föreskriver olika redovisningsregler för de fem typerna av ersättningar och behandlar därför varje typ för sig. RR 29 är mycket omfattande hela 84 sidor inklusive bilagor. Det som är mest omfattande är reglerna om ersättning efter avslutad anställning. Kravet på tilläggsupplysningar är även det mycket vidsträckt.

4.1. Begrepp i RR 29

För att läsaren skall kunna ta till sig innehållet i rekommendationen börjar vi med att redogöra för några centrala begrepp. Något som också kommer att underlätta förståelsen i resterande kapitel.

4.1.1. Aktuariella antaganden

Aktuariella antaganden är antaganden eller bedömningar som företaget gör om olika variabler för att kunna räkna ut det pensionsbelopp som skall redovisas. Aktuariella antaganden skall vara företagets bästa uppskattning av de faktorer som bestämmer den slutliga kostnaden för ersättningar som skall betalas ut efter avslutad anställning. Dessa antaganden kan antingen vara av demografisk karaktär eller finansiell karaktär. Demografiska variabler inkluderar bland annat personalomsättning och anställdas livslängd. Finansiella variabler inkluderar bland annat framtida löneökningar och diskonteringsränta.⁵⁴

4.1.2. Aktuariella vinster och förluster

Aktuariella vinster och förluster omfattar erfarenhetsbaserade omarbetningar⁵⁵. Dessa kan uppstå antingen genom att de aktuariella antagandena som företaget gjort avviker från det faktiska utfallet eller genom att företaget ändrar de aktuariella antagandena.⁵⁶ Det kan bland annat bero på oväntat höga eller låga tal för personalomsättning och livslängd eller att uppskattningarna man gjort avseende löner och sjukvårdskostnader förändras⁵⁷.

Aktuariella vinster och förluster som uppkommer kan i vissa fall uppgå till betydande belopp. Företaget har möjlighet att välja mellan två olika metoder när de ska redovisa aktuariella vinster och förluster. En av metoderna innebär att företaget inte redovisar de aktuariella vinster och förluster som faller inom en definierad korridor. De redovisar istället en andel av de aktuariella vinster och förluster som faller utanför korridoren. Denna andel utgörs av beloppet utanför korridoren dividerat med den förväntade genomsnittliga återstående

⁵⁴ Redovisningsrådet, *RR 29 Ersättningar till anställda* (2002), p.75.

⁵⁵ Redovisningsrådet, *RR 29 Ersättningar till anställda* (2002), p. 7.

⁵⁶ Svenberg, S-Å., "Redovisningsrådets rekommendationer Ersättningar till anställda" (2001), *Balans* nr. 8-9.

⁵⁷ Redovisningsrådet, *RR 29 Ersättningar till anställda* (2002), p. 96.

tjänstgöringstiden. Den andra metoden innebär att företaget redovisar alla aktuariella vinster och förluster omedelbart, både inom och utanför korridoren.⁵⁸

4.1.3. Korridoren

Begreppet korridor som ovan berörts har stor betydelse för redovisning av aktuariella vinster och förluster. Korridorens bredd utgörs av det större av:

- 10% av nuvärdet av pensionsförpliktelsen, före avdrag för förvaltningstillgångar
- 10% av det verkliga värdet av eventuella förvaltningstillgångar.⁵⁹

Senare i kapitlet görs en beskrivning av vad förvaltningstillgångar är och hur man fastställer nuvärdet av pensionsförpliktelsen.

4.2. Kortfristiga ersättningar till anställda

Kortfristiga ersättningar till anställda är ersättningar till anställda som utförts åt företaget under en viss period⁶⁰. Den innefattar bland annat löner, sociala kostnader, betald korttidsfrånvaro, vinstandelar och bonus samt icke monetära tillgångar såsom fri bil och bostad. Karaktäristiskt för kortfristiga ersättningar är att de ska betalas ut inom tolv månader efter perioden under vilken de anställda gjort sig berättigade till ersättningen.⁶¹

Redovisningen av kortfristiga ersättningar är i sig okomplicerad. Ersättningen skuldförs och kostnadsförs enligt de regler som fungerat fram tills nu, det vill säga som kostnad i den period som de intjänas och som skuld om den inte har betalats ut⁶². Det krävs inga aktuariella antaganden och förpliktelsen beräknas utan diskonteringsränta⁶³. Det krävs inte heller några specifika upplysningar⁶⁴.

⁵⁸ Svenberg, S-Å., "Redovisningsrådets rekommendationer Ersättningar till anställda" (2001), *Balans* nr. 8-9.

⁵⁹ Svenberg, S-Å., "Redovisningsrådets rekommendationer Ersättningar till anställda" (2001), *Balans* nr. 8-9.

⁶⁰ Axelman, Phillips & Wahlguist, *IAS/IFRS 2005* (2003), s. 78.

⁶¹ Redovisningsrådet, *RR 29 Ersättningar till anställda* (2002), Inledning.

⁶² Axelman, Phillips & Wahlguist, *IAS/IFRS 2005* (2003), s. 78.

⁶³ Redovisningsrådet, *RR 29 Ersättningar till anställda* (2002), p. 9.

⁶⁴ Redovisningsrådet, *RR 29 Ersättningar till anställda* (2002), p. 23.

4.3. Ersättning efter avslutad anställning

Ersättning efter avslutad anställning är den mest komplexa och svårbegripliga typen av alla ersättningar och upptar dryga 30 sidor av de totala 84 i RR 29.

Ersättning efter avslutad anställning innefattar bland annat pensioner, sjukvård och livförsäkring efter det att den anställde avslutat sin anställning. Denna typ av ersättning skall klassificeras antingen som avgiftsbestämda (defined contribution plan) eller förmånsbestämda planer (defined benefit plan) beroende på planens ekonomiska innehåll enligt dess huvudregler och villkor.⁶⁵

4.3.1. Avgiftsbestämda planer

De avgiftsbestämda planerna kännetecknas av att arbetsgivaren förbinder sig att överföra fastställda avgifter till en särskild separat juridisk enhet. Företaget har efter det att betalning erlagts inte någon rättslig förbindelse att betala ytterligare medel om den juridiska enheten inte har tillräckliga tillgångar för att betala alla ersättningar till anställda som hänför sig till anställdas tjänstgöring under innevarande och tidigare perioder.⁶⁶ De anställdas pensioner bestäms av hur stora medel som överförs till den juridiska enheten och utfallet av förvaltningen av medlen⁶⁷. Vid avgiftsbestämda planer är det den anställde som själv bär risken, det vill säga om ersättningen blir mindre än förväntat.

Enligt RR 29 ska avgifterna kostnadsföras då den anställde tjänat in sin pensionsrätt och skuldföras innan utbetalning har skett på samma sätt som tidigare⁶⁸. Det krävs inga aktuariella antaganden vilket gör att aktuariella vinster och förluster inte kan uppkomma. Om det är så att förpliktelsen förfaller till betalning inom tolv månader krävs det inte några diskonteringsberäkningar. Däremot ska diskonteringsberäkningar göras om förpliktelserna inte förfaller till betalning inom tolv månader.⁶⁹

När företaget ska redovisa skulden gör företaget först avdrag för redan betalda avgifter. Är de redan erlagda avgifterna större än de avgifter som ska betalas ska företaget redovisa det överskjutandet beloppet som en förutbetald kostnad, om de tidigare inbetalningarna exempelvis kommer att leda till en minskning av framtida betalningar eller en återbetalning. Avgifterna kostnadsföras om det inte finns någon

⁶⁵ Redovisningsrådet, *RR 29 Ersättningar till anställda* (2002), p. 25.

⁶⁶ Redovisningsrådet, *RR 29 Ersättningar till anställda* (2002), p. 7.

⁶⁷ Thomasson, J., *Extern redovisning och finansiell analys* (2002), s. 94.

⁶⁸ FAR INFO, "Ny rekommendation: Ersättningar till anställda" (2002), nr. 12.

⁶⁹ Redovisningsrådet, *RR 29 Ersättningar till anställda* (2002), p. 43.

annan rekommendation som kräver eller tillåter att avgifterna räknas med i anskaffningsvärdet för tillgångar. Upplysning om det belopp som redovisas som kostnad skall lämnas av företaget.⁷⁰ I praktiken bör inte redovisning av avgiftsbestämda planer medföra några större problem för företagen.

4.3.2. Förmånsbestämda planer

Förmånsbestämda planer är alla övriga planer som inte kan kvalificeras som avgiftsbestämda.⁷¹ Företaget bär risken till skillnad mot avgiftsbestämda planer där det är den anställde som bär risken. Företaget har därför förutom att betala in en avgift till en självständig juridisk enhet även en ytterligare förpliktelse att säkerställa den anställdas pension på pensionsdagen⁷². De nya reglerna för förmånsbestämda planer skiljer sig mycket från de tidigare reglerna i FAR nummer 4, Redovisning av pensionsskuld och pensionskostnad.

Redovisningen av förmånsbestämda planer är komplicerad och väldigt svår att hantera. Det beror på att företagen ska göra flera aktuariella antaganden om bland annat framtida löneökningar, personalomsättning och diskonteringsränta.⁷³ De aktuariella antaganden skall vara företagets bästa uppskattning av de faktorer som bestämmer den slutliga kostnaden för den ersättningen som skall betalas ut efter avslutad anställning⁷⁴. Rekommendationen ger vägledning i hur dessa aktuariella antaganden ska fastställas och ger riktlinjer för olika beräkningsmetoder som ska tillämpas⁷⁵. Rekommendationen anger att dessa aktuariella antaganden ska vara ömsesidigt förenliga och neutrala. De ska återge det ekonomiska sambandet mellan exempelvis löneökningar och diskonteringsränta. Antagandena ska inte heller vara oförsiktiga eller överdrivet försiktiga.⁷⁶

Vid redovisning av förmånsbestämda planer skall det ersättningsbelopp som de anställda har intjänat under innevarande och tidigare perioder beräknas med aktuariella metoder⁷⁷. Det kräver att företaget fastställer hur stora ersättningar som hör till innevarande och tidigare perioder och gör aktuariella antaganden vilka påverkar kostnaden för ersättningen.⁷⁸ En skillnad mot tidigare är att dessa antaganden ska göras individuellt i respektive företag.

⁷⁰ Redovisningsrådet, *RR 29 Ersättningar till anställda* (2002), p. 44-46.

⁷¹ Redovisningsrådet, *RR 29 Ersättningar till anställda* (2002), p. 7.

⁷² Axelman, Phillips & Wahlquist, *IAS/IFRS 2005* (2003), s. 78.

⁷³ Redovisningsrådet, *RR 29 Ersättningar till anställda* (2002), p. 48-50.

⁷⁴ Redovisningsrådet, *RR 29 Ersättningar till anställda* (2002), p. 75.

⁷⁵ Axelman, Phillips & Wahlquist, *IAS/IFRS 2005* (2003), s. 78.

⁷⁶ Redovisningsrådet, *Ersättningar till anställda* (2002), p. 74-77.

⁷⁷ Axelman, Phillips & Wahlquist, *IAS/IFRS 2005* (2003), s. 79.

⁷⁸ Redovisningsrådet, *RR 29 Ersättningar till anställda* (2002), p. 50.

För att fastställa nuvärdet av den förmånsbestämda förpliktelsen och kostnader för innevarande period ska företagen tillämpa Projected Unit Credit Method. Metoden innebär kortfattat att varje tjänstgöringsperiod anses ge upphov till en enhet av den totala slutliga förpliktelsen. Varje enhet beräknas separat för att bygga upp åtagandet på balansdagen.⁷⁹ Metoden kräver att företaget delar upp sina ersättningar på innevarande perioder och tidigare perioder för att kunna bestämma kostnaden avseende tjänstgöring under innevarande perioder samt för att kunna bestämma nuvärdet av den förmånsbestämda förpliktelsen.

Det totala beloppet för aktuariella vinster och förluster ska också fastställas samt hur stor del av detta belopp som ska redovisas. Aktuariella vinster och förluster kan uppkomma dels på grund av att nuvärdet av en förmånsbestämd förpliktelse ökar eller minskar och dels på grund av att det verkliga värdet på förvaltningstillgångar förändras det vill säga ökar eller minskar. Aktuariella vinster och förluster kan på lång sikt ta ut varandra så därför behöver företaget inte redovisa dessa direkt när de uppkommer. Företaget får dock redovisa dem omedelbart. Rekommendationen föreskriver som minimikrav att aktuariella vinster och förluster utanför en definierad ”korridor” på 10 % ska redovisas. Det belopp som faller inom den definierade korridoren och således inte kommer att finnas med i balans- och resultaträkning skall man lämna upplysning om.⁸⁰

När det finns förvaltningstillgångar som tillhör planen ska dessa fastställas till verkliga värden⁸¹. Förvaltningstillgångar innefattar tillgångar i pensionsstiftelse och vissa försäkringsbrev. Tillgångar i pensionsstiftelse är tillgångar som innehas av en juridisk enhet som är rättsligt skild från företaget och vars enda uppgift är att betala eller finansiera ersättningar till anställda. Tillgångarna kan därför bara användas för just detta ändamål och är inte heller tillgängliga för företagets fordringsägare, inte ens vid konkurs. I regel kan de heller inte återföras till företaget. Ett försäkringsbrev som är en förvaltningstillgång är ett brev som endast kan användas för att betala eller finansiera ersättningar till anställda enligt en förmånsbestämd plan och som inte finns tillgänglig för företaget, inte ens vid konkurs. Försäkringsbrev som är en förvaltningstillgång kan inte återföras till det rapporterade företaget.⁸²

Det krävs också att företaget fastställer de kostnader som avser intjänad pension under tidigare perioder till följd av att en förmånsbestämd plan införts eller

⁷⁹ FAR INFO, ”Ny rekommendation: Ersättningar till anställda” (2002), nr. 12.

⁸⁰ Redovisningsrådet, *RR 29 Ersättningar till anställda* (2002), p. 94-97.

⁸¹ Redovisningsrådet, *RR 29 Ersättningar till anställda* (2002), p. 104.

⁸² Redovisningsrådet, *RR 29 Ersättningar till anställda* (2002), p. 7.

ändrats. Till dess att ersättningarna blir oantastbara (ersättningar som inte är förbundna med villkor av framtida anställning) ska de redovisas som en kostnad linjärt fördelade över genomsnittsperioden.⁸³

Uppkommer det vinster och förluster beroende på att en plan reduceras eller regleras ska de fastställas. En reduktion inträffar då ett företag förbinder sig att antingen väsentligt minska antalet anställda som inryms av en plan eller märkbart ändrar villkoren för en plan. En reduktion kan uppstå exempelvis genom att ett företag upphör med viss aktivitet. Regleringar inträffar när företag utför en transaktion som tar bort alla kommande åtaganden. Det kan vara när en klumpsumma betalas kontant till dem som inryms i planen. Vinster och förluster skall redovisas när reduktionen eller regleringen inträffar.⁸⁴

I balansräkningen redovisas den förmånsbestämda skulden som:

- nuvärdet av pensionsförpliktelsen på balansdagen.
- plus eventuella aktuariella vinster, minus aktuariella förluster.
- minus det verkliga värdet av eventuella förvaltningstillgångar.
- minus eventuella kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder som skall redovisas under senare perioder.⁸⁵

Om skulden vid denna beräkning skulle bli negativ, skall ytterligare beräkningar göras av företaget⁸⁶.

De upplysningskrav som rekommendationen ställer avseende förmånsbestämda planer är också tämligen omfattande. Företagen ska bland annat ge upplysningar om vilken redovisningsprincip man använder för aktuariella vinster och förluster, de ska ge beskrivningar av den aktuella planen och ge en specifikation som visar hur de tillgångar och skulder som redovisas i balansräkningen beräknats. Vidare ska upplysningar lämnas avseende de belopp som inkluderats i förvaltningstillgångarnas verkliga värde.⁸⁷

4.3.3. Planer som omfattar flera arbetsgivare

Företaget skall antingen klassificera en plan som omfattar flera arbetsgivare som en förmånsbestämd plan eller som en avgiftsbestämd plan. Huvudregeln säger att en plan som omfattar flera arbetsgivare är en förmånsbestämd plan och skall

⁸³ Redovisningsrådet, *RR 29 Ersättningar till anställda* (2002), p. 98-99.

⁸⁴ Redovisningsrådet, *RR 29 Ersättningar till anställda* (2002), p. 115-118.

⁸⁵ Redovisningsrådet, *RR 29 Ersättningar till anställda* (2002), p. 54.

⁸⁶ Redovisningsrådet, *RR 29 Ersättningar till anställda* (2002), p. 58.

⁸⁷ Redovisningsrådet, *RR 29 Ersättningar till anställda* (2002), p. 125-130.

redovisas enligt reglerna för denna. Om det är så att det inte finns tillräcklig information för att redovisa planen som en förmånsbestämd plan skall företaget redovisa planen som om den vore en avgiftsbestämd plan. Företaget ska också lämna tilläggsupplysningar som talar om att det är en förmånsbestämd plan samt ange de skäl till varför det inte finns tillräcklig information. Om ett över- eller underskott i planen kan komma att påverka storleken av framtida avgifter ska företaget även lämna upplysningar om storleken på detta över- eller underskott, på vilket sätt det fastställts och eventuella konsekvenser det kan ha för företaget. Detta ska enbart göras då det finns sådan information tillgänglig.⁸⁸

4.4. Övriga långfristiga ersättningar till anställda⁸⁹

Övriga långfristiga ersättningar innefattar bland annat långvarig betald frånvaro såsom sabbatsår, ersättning i anslutning till jubileer, långfristiga ersättningar vid arbetsoförmåga och bonus som ska betalas ut mer än tolv månader efter periodens slut. Övriga långfristiga ersättningar skiljer sig från ersättningar efter avslutad anställning på grund av att beräkningarna är säkrare. Ytterligare en skillnad är att aktuariella vinster och förluster redovisas i sin helhet direkt när de uppkommer, vilket får effekten av att reglerna avseende korridor inte blir tillämpliga på övriga ersättningar till anställda.

Vid redovisning av övriga långfristiga ersättningar till anställda ska skulden utgöra nettot av nuvärdet av den förmånsbestämda förpliktelsen på balansdagen minus det verkliga värdet på balansdagen av eventuella förvaltningstillgångar. Det belopp som företaget redovisar som kostnad eller intäkt ska vara nettot av kostnader avseende tjänstgöring under innevarande period, räntekostnad, förväntad avkastning på eventuella förvaltningstillgångar och på eventuell rätt till ersättningar, aktuariella vinster och förluster, kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder samt effekten av eventuella reduceringar eller regleringar. Redovisningen av Övriga ersättningar antas inte heller medföra några väsentliga problem.

Rekommendationen kräver inte att några andra upplysningar än vad som står i RR 4, Redovisning av extraordinära intäkter och kostnader samt upplysningar för jämförelseändamål för den här sortens ersättning.

⁸⁸ Redovisningsrådet, *RR 29 Ersättningar till anställda* (2002), p. 29-30.

⁸⁹ Redovisningsrådet, *RR 29 Ersättningar till anställda* (2002), p. 131-136.

4.5. Ersättningar vid uppsägning⁹⁰

Ersättningar vid uppsägningar är sådana ersättningar som den anställde erhåller på grund av att företaget beslutat att avsluta den anställdes anställning innan det att anställningen upphör eller att en anställd accepterat att avgå i utbyte mot ersättningar⁹¹. Detta kan exempelvis ta sig uttryck i en ökning av pensioner efter avslutad anställning⁹². Det karaktäristiska hos denna typ av ersättningar är att förpliktelsen är kopplad till uppsägning snarare än den anställdes tjänstgöring som de övriga ersättningarna bygger på.

Företaget skall redovisa ersättningar vid uppsägning som skuld eller kostnad bara när företaget bevisligen är tvingade att säga upp en eller flera anställda innan anställningen upphör eller när att den anställde fått erbjudande om ersättning för att uppmuntras till frivillig avgång. Ersättningen ska redovisas som kostnad omedelbart eftersom de inte ger företaget några framtida ekonomiska fördelar.

Ska ersättningen betalas senare än tolv månader efter balansdagen skall de diskonteras. I de fall där den anställda fått erbjudande om ersättning för att uppmuntras till frivillig avgång skall beräkningen byggas på antal anställda som förväntas acceptera erbjudandet. Råder det osäkerhet om hur många av de anställda som kommer att acceptera ett erbjudande föreligger det en ansvarsförbindelse. Företaget skall då lämna upplysning om denna ansvarsförbindelse enligt RR 16, Avsättningar, ansvarsförbindelser och eventualtillgångar. Reglerna i RR 4, Redovisning av extraordinära intäkter och kostnader samt upplysningar för jämförelseändamål och RR 23, Upplysningar om närstående kan också bli aktuella.

4.6. Aktierelaterade ersättningar

Aktierelaterade ersättningar innefattar dels aktier, aktieoptioner och egetkapitalinstrument som emitteras under det verkliga värdet samt kontanta betalningar som är beroende av det framtida markandspriset på företagets aktier.⁹³

Redovisningsrådets rekommendationen RR 29, Ersättningar till anställda innehåller inga regler för redovisning av aktierelaterade ersättningar till anställda. Rekommendationen kräver däremot ett antal tilläggsupplysningar vilka, ska göra

⁹⁰ Redovisningsrådet, *RR 29 Ersättningar till anställda* (2002), p. 137-148.

⁹¹ Redovisningsrådet, *RR 29 Ersättningar till anställda* (2002), p. 7.

⁹² FAR INFO, "Ny rekommendation: Ersättningar till anställda" (2002), nr. 12.

⁹³ Redovisningsrådet, *RR 29 Ersättningar till anställda* (2002), p. 149.

det möjligt för läsaren av de finansiella rapporterna att bedöma och avgöra vilken inverkan dessa aktierelaterade ersättningar har på företagets ställning, resultat och kassaflöde.⁹⁴

⁹⁴ FAR INFO, "Ny rekommendation: Ersättningar till anställda" (2002), nr. 12.

5. Remissrespondenternas synpunkter på utkastet till RR 29

I detta kapitel gör vi en redogörelse för flertalet av de synpunkter som remissrespondenterna lämnat till Redovisningsrådets avseende utkastet till RR 29. Kapitlet inleds med en allmän framställning av ITP-planen för att underlätta för läsaren. Vidare följer en redogörelse av Redovisningsrådets och respondenternas synpunkter avseende klassificeringen av ITP-planen. Därefter behandlas andra synpunkter som remissrespondenterna lämnat till Redovisningsrådet.

Den nya redovisningsrekommendationen, RR 29, innebär att redovisning av pensioner kommer att kunna beaktas ur ett going-concern synsätt. De redovisningsprinciper som har använts fram tills nu, FAR nr. 4, bygger på försäkringsmatematiska beräkningar och antaganden som tillgodosetts av Finansinspektionen. De kostnader som uppstått till följd av anställdas pensionsersättningar har i princip belastat företagets resultat i takt med att de anställda tjänat in sin pensionsrätt. Det gör att den redovisade pensionsskulden är överrensstämmande med företagets faktiska pensionsåtagande. De nya reglerna som skall komma att införas välkommas av utkastets respondenter. Internationalisering präglar alltmer företagen i samhället och behovet av jämförbarhet mellan företag i olika länder ökar ständigt. Internationellt gångbara regler har därför blivit viktiga i det ekonomiska samhället.

5.1. ITP-plan

ITP står för Industrins och handelns tilläggspension för tjänstemän. Den är en tjänstepensionsförsäkring som arbetsgivaren betalar. ITP omfattar cirka 600 000 tjänstemän i det privata näringslivet och innehåller ålderspension, ITPK (kompletterande ålderspension), sjukpension samt familjepension. ITP:n bygger på en överenskommelse mellan Svenskt Näringsliv och Privattjänstemannakartellen (PTK). Det är Alecta, tidigare Sveriges

Privatanställdas Pensionskassa (SPP)⁹⁵, som hanterar tjänstepensionen ITP.⁹⁶ Enligt bestämmelser i ITP-planen försäkras den anställda en pension av en viss storlek.⁹⁷

Klassificeringen av ITP-planen kommer att få en mycket stor betydelse. En plan som klassificeras som förmånsbestämd kräver en omfattande och kostsam hantering till skillnad från en avgiftsbestämd plan som inte kräver några speciella åtgärder ur redovisningssynpunkt. En omfattande diskussion har uppstått angående Redovisningsrådets syn på klassificeringen av ITP-plan tryggad i Alecta. Respondenterna har framförallt argumenterat emot den bedömning som Redovisningsrådet gjort i utkastet.

5.1.1. Redovisningsrådets synpunkter på klassificering av ITP-plan⁹⁸

ITP-planen är allmänt förekommande och har också varit grunden när många andra pensionsplaner har utformats. För att förenkla bedömningen av vilken klassificering ITP-planen ska ha har Redovisningsrådet kompletterat utkastet med en bilaga. Denna bilaga har i utkastet fått benämningen bilaga 3, Övervägande i anslutning till rekommendationens utformning och kommentarer till rekommendationens innehåll (bilaga 3 motsvarar i den färdiga rekommendationen bilaga 4).

Redovisningsrådet utgår i utkastet till rekommendationen från arbetsgivarens synvinkel. De anser att utformningen i IAS 19 Employee Benefits, vilken är utgångspunkten för utkastet, innebär att övervägande skäl talar för att en ITP-plan som försäkras i Alecta utgör en avgiftsbestämd plan. Redovisningsrådet anför som huvudargument för sitt ställningstagande att arbetsgivaren, genom att erlagga premier till Alecta, blir befriad från sitt ansvar att göra ytterligare betalningar. Skulle det senare visa sig att tillgångarna inte räcker till för att infria de utfästelser som arbetsgivaren gjort saknar de ansvar för ytterligare betalningar. Däremot anser de att ITP-planen inte kan ses som en renodlad avgiftsbestämd plan då företagen kan få tillbaka avgifter som betalats in. En ytterligare anledning till att ITP-planen som tryggas i Alecta skall klassificeras som avgiftsbestämd är att den inte har ett av de viktigaste kännetecknen som anges för en förmånsbestämd plan, nämligen att företaget bär risken.

⁹⁵ I uppsatsen används namnet Alecta konsekvent, oberoende av tidpunkt.

⁹⁶ www.alecta.se

⁹⁷ Redovisningsrådet, *RR 29 Utkast Ersättningar till anställda* (2001), Bilaga 3.

⁹⁸ Redovisningsrådet, *RR 29 Utkast Ersättningar till anställda* (2001), Bilaga 3.

Redovisningsrådet anser att övervägande skäl talar för att en ITP-plan ska klassificeras som en avgiftsbestämd plan.

5.1.2. Remissrespondenternas synpunkter på klassificering av ITP-plan

Respondent K ställer frågan om det är ITP-liknande försäkringslösningar som är avgiftsbestämda eller om det endast är ITP som försäkras i Alecta som åsyftas i Bilaga 3 till utkastet. Respondenten påpekar att vissa ITP-liknade försäkringslösningar har inskrivet att det är arbetsgivaren som har det yttersta ansvaret gentemot den anställda. Det kan därför vara rimligt att dessa klassificeras som förmånsbestämda trots att pensionsplanen ur arbetsgivarens perspektiv är konstruerad på samma sätt som ITP försäkrad i Alecta. Klassificeras ITP som försäkras i Alecta som avgiftsbestämd plan får man också stora redovisningsmässiga skillnader i förhållande till om företaget väljer att trygga genom en fondering i den egna balansräkningen eller i en pensionsstiftelse, då dessa båda alternativ är att klassificeras som förmånsbestämda. I verkligheten är dessa åtaganden nästan identiska då de regleras av Tryggandelagen och kollektivavtal.⁹⁹

Flera andra respondenter delar ovanstående åsikt. De redovisningsmässiga skillnaderna blir stora om de planer som är likvärdiga med ITP-planen klassificeras på olika sätt. Respondenterna anser att dessa planer bör behandlas på ett likartat sätt oavsett vilket finansieringsalternativ arbetsgivaren väjer. Utfästelsen har samma karaktär oavsett om den tryggas genom avsättning inom ramen för Försäkringsbolaget Pensionsgaranti/Pensionsregistreringsinstitutet – systemet (FPG/PRI-systemet), genom att medel överförs till en pensionsstiftelse eller genom försäkring i Alecta.¹⁰⁰

Ska en ITP-plan som tryggas genom Alecta klassificeras som en avgiftsbestämd plan och en ITP-plan som tryggas genom FPG/PRI-systemet klassificeras som förmånsbestämd gör det att pensionskostnaderna periodiseras på olika sätt. Detta trots att det rör sig om helt identiska pensionsförmåner. Ett exempel som lämnats av respondent D behandlar resultatet av en framtida löneutveckling. Ett antagande om framtida löneutveckling kommer att få stor betydelse vid redovisning av de olika tryggande alternativen. Använder sig företaget av en ITP-plan som klassificeras som avgiftsbestämd plan kommer löneökningen att påverka resultatet när ökningen inträffar. Vid användning av FPG/PRI alternativet skall företaget

⁹⁹ Utkast remissrespondent K.

¹⁰⁰ Utkast remissrespondent D, G & N.

däremot göra antagande om dessa framtida ökningarna vid pensionskuldsberäkningar vilket leder till att den eventuella löneökningen påverkar resultatet innan de inträffar. Enligt respondentens tolkning skulle en övergång från FPG/PRI-systemet till ITP-plan tryggad i Alecta leda till att den redovisade skulden minskar då man inte längre tar hänsyn till den framtida löneökningen. Detta trots att företaget har lika många anställda och samma pensionsplan. Skulle företaget ytterligare en gång byta till ett tryggt som klassificeras som förmånsbestämd plan skulle skulden återigen öka. Risken finns att det skapas en möjlighet till ett ”resultatdragspel” för företagen i samband med medveten växling av finansieringsalternativ. En växling som ger en annan ekonomisk bild av företaget.¹⁰¹

En respondent påtalar att om två pensionsutfästelser ligger mycket nära varandra i verklig ekonomisk betydelse, men klassificeras på olika sätt, ger det stora redovisningsmässiga skillnader som kan vara svåra att motivera. När man läser årsredovisningen är inte det primära intresset vad som händer om ett försäkringsbolag träder i likvidation. Med anledning av det skall därför en ITP-plan som försäkras i Alecta klassificeras som förmånsbestämd plan.¹⁰²

Ett annat argument som talar mot att ITP-planen skall klassificeras som avgiftsbestämd är att ITP-planens formel för fastställning av de månatliga avgifterna till Alecta är konstruerad på ett sådant sätt att avgifterna till viss del även avser tidigare perioder. Det betyder att arbetsgivaren vid varje bokslutstillfälle före pensioneringstidpunkten inte har betalat in premier som är tillräckliga för att betala alla ersättningar till anställda som hör samman med den intjänande pensionsrätten under året och tidigare år. Det är således arbetsgivaren som bär både ansvaret och risken för förpliktelsens framtida uppfyllelse. Enligt definitionen av avgiftsbestämda pensionsplaner har företaget inte någon rättslig eller informell förpliktelse att betala ytterligare avgifter om det visar sig att tillgångarna inte är tillräckliga för att betala alla ersättningar till anställda som intjänats under året eller tidigare år. På grund av detta kan inte ITP som försäkras i Alecta ses som en avgiftsbestämd pensionsplan.¹⁰³

Alecta tillämnar en princip om att de garanterade förmånerna skall värdesäkras, det vill säga inflationsskyddas, trots att detta inte formellt följer av kollektivavtalet. För att denna värdesäkring skulle säkerställas efter en period när inflationen varit hög och avkastningen på placeringstillgångarna i Alecta inte tillräckligt hög, skedde i slutet av sjuttioalet en extra utdebitering av premier till

¹⁰¹ Utkast remissrespondent D.

¹⁰² Utkast remissrespondent K.

¹⁰³ Utkast remissrespondent N.

de anslutna företagen. Företagen som tryggt sin ITP hos Alecta fick alltså bära de ekonomiska konsekvenserna av att Alecta inte avkastat tillräckligt med medel på inbetalade premier. Respondenten anser att det inte går att utesluta att det som hände 1979 inte kommer att upprepas.¹⁰⁴ Redovisningsrådet hävdar i bilaga 3 till utkastet att det inte är företaget som bär risken, något som motsägs av ovan nämnda.

5.1.2.1. Försäkringsrättsligt perspektiv

Utgår man vid klassificeringen från ett försäkringsrättsligt perspektiv, är utgångspunkten den försäkrades synvinkel. Utifrån detta benämns ITP-planen i vanligt tal som en förmånsbestämd plan, eftersom den anställda tillförsäkras ett pensionsbelopp som är direkt proportionell till slutlönen.¹⁰⁵ Det är framförallt arbetsgivaren som har pensionsförpliktelsen.¹⁰⁶ Det är bara i praktiken som arbetsgivaren inte har det yttersta ansvaret för sina pensionsåtagande. Alecta, Svenskt näringsliv och PTK har den gemensamma uppfattningen att det är arbetsgivaren som har det yttersta ansvaret. Från ett försäkringsrättsligt perspektiv talar övervägande skäl för en klassificering som förmånsbestämd plan.¹⁰⁷

5.1.2.2. Redovisningsmässigt perspektiv

Redovisningsrådet har vid sin framställning avseende klassificeringen av ITP-planen utgått ifrån ett redovisningsmässigt perspektiv, det vill säga arbetsgivarens synvinkel. De fokuserar på att företagets förpliktelse till Alecta är begränsad till att betala fastställda avgifter till Alecta och har utöver det inga ytterligare förpliktelser, varför ITP-planen skall klassificeras som avgiftsbestämd.¹⁰⁸ Respondentens argument för detta är att företagets åtagande i praktiken är begränsad till att betala fastställda avgifter till Alecta. Respondenten påvisar även den svårighet som uppkommer då en förmånsbestämd plan ska redovisas varför man föredrar en klassificering som avgiftsbestämd. Rent praktiskt kan det vara omöjligt att redovisa en ITP-plan som en förmånsbestämd plan. Respondent P anser därför att planen skall redovisas som om den vore avgiftsbestämd. Det ändrar emellertid inte hur planen ska klassificeras. Respondenten anser att oavsett om den redovisas enligt reglerna för avgiftsbestämd plan så är den klassificeringsmässigt fortfarande en förmånsbestämd plan. Vidare är redovisning enligt reglerna för förmånsbestämd plan ett merarbete som inte är proportionellt i

¹⁰⁴ Utkast remissrespondent K.

¹⁰⁵ Utkast remissrespondent C.

¹⁰⁶ Utkast remissrespondent E.

¹⁰⁷ Utkast remissrespondent P.

¹⁰⁸ Utkast remissrespondent C & P.

förhållande till informationsintresset. Respondenten tolkar det som att Redovisningsrådet i bilaga 3 gjort en bedömning av hur ITP ska redovisas och inte hur den skall klassificeras i andra sammanhang, något respondenten vill ska framgå tydligare.¹⁰⁹

Respondent C drar en annan slutsats än respondent P då denna inte gör någon skillnad mellan ett redovisningsmässigt perspektiv och hur en ITP-planen skall klassificeras. Respondent C delar därför Redovisningsrådets uppfattning om att ITP-planen ska klassificeras som en avgiftsbestämd.¹¹⁰

5.1.3. Pensionsplaner som omfattar flera arbetsgivare

Om bedömningen görs med utgångspunkt av själva utkastet istället för Bilaga 3, bör slutsatsen bli att en ITP-plan, som försäkras i Alecta, redovisningsmässigt utgör en pensionsplan som omfattar flera arbetsgivare.¹¹¹

Ett kännetecken för en ITP-plan som försäkras i Alecta är att pensionsförpliktelserna kan hänföras till det enskilda företaget men förvaltningstillgångarna hanteras kollektivt. Respondenten anser därför att planen omfattar flera arbetsgivare och i alla avseende är en förmånsbestämd pensionsordning¹¹²

I dagsläget informerar inte Alecta sina kundföretag om respektive företags andel av Alectas kollektiva konsolideringskapital. Om den kollektiva konsolideringen är 100 klarar Alecta att leva upp till sina åtagande, vilket betyder att de kan betala ut hela summan som står på företagets värdebesked. Om den kollektiva konsolideringen är 120 föreligger det en överkonsolidering och ett högre belopp skulle kunna betalas ut. Till följd av att företaget inte har tillgång till information om sin andel i Alectas kollektiva konsolideringskapital är det omöjligt för det enskilda företaget att redovisa enligt principerna för förmånsbestämda pensionsplaner. Därför måste ITP-plan som försäkras i Alecta redovisas enligt reglerna för avgiftsbestämda planer. Detta ändrar emellertid inte planens karaktär.¹¹³

Utkastet ställer särskilda krav på tilläggsupplysningar för sådana förmånsbaserade pensionsplaner som av praktiska skäl måste redovisas som om de vore

¹⁰⁹ Utkast remissrespondent P.

¹¹⁰ Utkast remissrespondent C.

¹¹¹ Utkast remissrespondent G.

¹¹² Utkast remissrespondent L.

¹¹³ Utkast remissrespondent G.

avgiftsbestämda. Bland annat ställs det krav på notinformation om Alectas över- eller underkonsolidering. Berörda företag måste löpande få upplysningar från Alecta för att på ett rimligt och tillförlitligt sätt upplysa om Alectas över- eller underkonsolidering. Respondenten anser att det i en bilaga bör framgå om företag som tillämpar denna form av tryggande skall lämna tilläggsupplysningar.¹¹⁴

Att Alecta inte skulle kunna delge företagen den informationen som krävs för att redovisa enligt förmånsbestämd plan delas inte av alla. Respondent H anser att det i Alectas försäkringssystem finns samtliga uppgifter individuellt registrerade som krävs för en sådan värdering. Alecta har rutiner för att ta fram individuella uppgifter för de nuvarande anställda samt för vissa av de tidigare anställda.¹¹⁵

5.2. Korridor-reglerna¹¹⁶

Korridor-reglerna i utkastet ger företag möjlighet att redovisa sina aktuariella vinster och förluster på två olika sätt. Den ena metoden innebär att företaget redovisar alla aktuariella vinster och förluster direkt när de uppkommer. Den andra metoden innebär att företaget redovisar en andel av beloppet utanför korridoren (se 4.1.2 och 4.1.3).

IAS innefattar utjämningsmöjligheter och det ser respondenten till viss del som en viktig aspekt. Respondenten tror att om utjämningsmöjligheterna inte får ta ut sin rätt kommer företagets pensionsåtagande få stora kortsiktiga effekter i redovisningen. Pensionskostnaderna är i sig åtaganden som är väldigt långfristiga till sin natur.¹¹⁷

Respondenten anser att tillämpningen av korridor-reglerna i samband med förmånsbestämda pensionsplaner förväntas kunna ge upphov till en hel del krävande och kostsamma problem för företagen. Följden anses kunna bli den, att om företaget väljer att tillämpa korridor-reglerna kan de tvingas bygga upp ett nytt redovisningssystem bredvid det gamla. Detta för att företagen ska kunna kontrollera och hålla reda på vilken aktuariell vinst eller förlust som period för period kan komma att påverka periodens resultat och den i balansräkningen redovisade skulden. Vidare anser respondenten att företag bör beakta omständigheten att IASB i samverkan med ett antal nationella normgivare driver ett projekt som ämnar till att avlägsna de skillnader som finns i de nu gällande

¹¹⁴ Utkast remissrespondent G.

¹¹⁵ Utkast remissrespondent H.

¹¹⁶ Utkast remissrespondent G.

¹¹⁷ Utkast remissrespondent E.

reglerna som rör pensionsredovisning. Det finns information som indikerar på att korridor-reglerna kan komma att försvinna.

Respondenten hänvisar också i sina uttalanden till att EU-kommisionen i April 2001 publicerat en undersökning som behandlar i vilken utsträckning IAS 1- 41 är i överrensstämelse med EG:s redovisningsdirektiv. Här har man kunnat slå fast att korridor-reglerna i IAS 19 inte är förenliga med fjärde direktivets grundläggande regel om att alla förutsebara skulder och alla de kostnader som avser räkenskapsåret måste tas upp i balans och resultaträkningen. Den rätt som korridorregeln ger att skjuta effekten av förändringar i aktuaria vinster och förluster på framtiden kan inte bedömas som förenlig med detta direktiv.

Genom att reglerna inte är förenliga med EG:s fjärde direktiv anses det heller inte förenligt med årsredovisningslagen som är baserad på detta direktiv. Andra kapitlet 4 § ÅRL säger bland annat att ”hänsyn skall tas till alla förutsebara och möjliga förluster och ekonomiska förpliktelser som är hänförliga till räkenskapsåret eller tidigare räkenskapsår (...)” samt att ”intäkterna och kostnaderna som är hänförliga till räkenskapsåret skall tas med oavsett tidpunkten för betalning”. Man ifrågasätter därför starkt om principerna i RR 29 avseende aktuaria vinster/förluster och korridor är förenliga med dessa lagrum.¹¹⁸

5.3. Ersättningar vid uppsägning¹¹⁹

Förutsättningarna avseende avgångsvederlag ställer utkastet vissa villkor för när dessa kostnader får och skall redovisas. Avsättningar för kostnader som hänför sig från avgångsvederlag kan endast göras när företaget bevisligen har en förpliktelse att lämna förmåner. Det fjärde direktivet, i Sverige implementerat genom 2 kapitlet 4 § ÅRL, säger att avsättningar skall göras för ”alla förutsebara risker och möjliga förluster”. Respondenten anser att den försiktighetsprincip som kommer till uttryck i ÅRL och direktivet troligtvis är mer försiktig än den mer neutralt baserade försiktighetsprincip som kommer till uttryck i IAS 19 och i utkastet. Den försiktighetsprincip som genomsyrar lag och direktiv har sin härkomst i tysk tradition medan den försiktighetsprincip som finns intagen i Föreställningsram för finansiella rapporter härstammar ur anglosaxisk tradition. ÅRL fordrar således en högre grad av försiktighet när det gäller beräkning av avsättningar för avgångsvederlag än vad utkastet gör. De menar härav att då det fortfarande är årsredovisningslagen och direktivens definitioner som gäller bör detta klargöras i en bilaga till rekommendationen till dess att förändringar av lag och direktiv

¹¹⁸ Utkast remissrespondent K.

¹¹⁹ Utkast remissrespondent K.

verkställs. EU-kommissionen har deklarerat att IAS 19 inte är förenlig med direktivet i detta avseende.

5.4. Icke noterade företag¹²⁰

Redovisningsrådets rekommendation är först och främst avsedda för börsnoterade företag och företag som genom sin storlek har ett stort allmänt intresse. Redovisningsrekommendationerna anses dock även vara vägledande för icke noterade företag. Icke noterade företag hämtar ofta även vägledning genom bokföringsnämndens regelverk, men då dessa inte blir tillräckliga för att uppfylla kraven på god redovisningssed och rättvisande bild blir rekommendationerna de regler som ger utökad vägledning.

Respondenten anser att reglerna i RR 29 är alltför komplicerade för mindre företag och att den information som rekommendationen ger inte är fullt nödvändig och inte heller till någon större nytta för dessa företag. Anledningen är att mindre företag lämnar information avseende sin redovisning till en betydligt mindre krets. Respondenten anser därför att informationsbehovet avseende redovisning inte alls är lika stort hos mindre företag som hos ett stort företag. Vidare säger rekommendationen att den inte skall tillämpas på oväsentliga poster. Respondenten ifrågasätter om mindre företag har den kunskap och kompetens som krävs för att kunna avgöra om en post anses som väsentlig eller oväsentlig. Respondenten finner det därför lämpligt att Redovisningsrådets anger i rekommendationen att vissa delar inte är tillämpliga för mindre företag. Respondenten trycker även på att språket i RR 29 är extremt abstrakt och svårläst. För att kunna ge mindre företag en ökad förståelse anser de därför att det bör finnas med fler tydliga exempel där även mindre företag kan känna igen sig.

5.5. Pensionsrelaterade skatter¹²¹

Pension som är betald av arbetsgivaren är en kostnad som denne har avdragsrätt för. Den beskattas med särskild löneskatt och i förekommande fall avkastningsskatt. Dessa skatter berörs varken i själva rekommendationstexten eller i bilagorna.

Respondenterna anser att om Redovisningsrådets har som avsikt att företag ska ta hänsyn till dessa skatter vid värdering av pensionsförpliktelserna bör det utarbetas

¹²⁰ Utkast remissrespondent F.

¹²¹ Utkast remissrespondent B,H & N.

principer för detta ändamål. Respondenterna anser vidare att dessa skattehänseenden bör framgå i rekommendationen.

5.6. Ikraftträdandet av rekommendationen¹²²

När utkastet sändes ut på remiss fanns det ett preliminärt datum som angav när rekommendationen skulle träda ikraft. Datumet var angivet till den 1 januari 2003. Respondenterna hade dock en annan uppfattning och redogjorde i sina synpunkter för ett flertal skäl som talade för en framflyttning av ikraftträdandet. Enbart en av respondenterna framlade konkreta och sakligt nedskrivna skäl till varför en framflyttning av ikraftträdandet vore lämplig, men flertalet av övriga respondenterna pekade underförstått på liknande aspekter.

Reglerna i utkastet till rekommendationen är oerhört komplexa och svårbegripliga, speciellt de regler som behandlar redovisning av pensioner och andra ersättningar efter avslutad anställning. Med anledning av detta anser respondenterna att en rekommendation som grundas på utkastet kan komma att ge upphov till en hel del praktiska tillämpningsproblem. Man anser därför att en framflyttning bör vara på sin plats.

Ytterligare ett skäl som talar för en framflyttning är det osäkra omständigheterna kring korridor-reglerna. Det finns information som tyder på att korridor-reglerna i IAS 19 kan komma att försvinna. Respondenterna anser att Redovisningsrådets bör ta hänsyn till och följa den internationella utvecklingen på denna punkt.

Respondenterna anser också att om en ITP-plan klassificeras som förmånsbestämd plan, men som av praktiska skäl inte kan redovisas som detta så innebär det att det ställs krav på notinformation om Alectas överkonsolidering eller i förekommande fall underkonsolidering. För att detta ska bli möjligt så krävs det att företaget löpande får upplysningar från Alecta. Även detta anses tala för en senareläggning av ikraftträdandet.

Respondenterna påpekar också att en rekommendation som grundas på utkastet förmodligen tidigast kommer att kunna publiceras under våren/sommaren 2002. Rekommendationen kan till följd av sin komplexitet förväntas leda till betydande övergångsproblem för företagen. Respondenterna anser därför att de företag som kommer att beröras av de nya reglerna bör ha fått vetskap om den slutliga utformningen minst ett räkenskapsår innan de nya reglerna skall börja tillämpas.

¹²² Utkast remissrespondent G.

5.7. Språkbruk¹²³

Rekommendationen är tänkt att reglera många olika situationer och därför blir språket i reglerna väldigt abstrakta och innehållet teoretiskt. Att förena IAS 19 anglosaxiska text med det svenska språket är som man förstår synnerligen svårhanterligt. Vissa grundläggande begrepp anges därför både i svenskt och i engelsk översättning. Respondenten ser positivt på detta men anser att vissa poster bör tydliggöras och omformuleras för att bättre stämma överens med IAS 19. Termer som har samma innebörd och som förekommer i ett flertal rekommendationer översätts på olika sätt, vilket kan vara en aning förvillande. Ett exempel som kan illustrera detta är termen ”constuctive obligation” som förekommer i ett flertal punkter i IAS 19. Motsvarande term är även vanligt förekommande i IAS 37, Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets. I den svenska motsvarigheten RR 16, Avsättningar, ansvarsförbindelser och eventualtillgångar översätts ”constuctive obligation” med informellt åtagande. I utkastet har exakt samma term översätts med ”informell förpliktelse”, trots att uttrycket i IAS 19 och IAS 37 har samma innebörd. Även i utkastets punkt 25 där ”the economic substance of the plan” översätts med ”planens ekonomiska innehåll” används i andra sammanhang det svenska uttrycket ”ekonomisk innebörd”. Respondenten anser att de svenska rekommendationerna bör vara översatt på samma sätt för att inte ställa till med tolkningsproblem. De uttrycker även sitt missnöje på ett flertal andra översättningar som de anser vara otydliga och svårbegripliga. De framhäver därför att rekommendationen bör omformuleras så att uttryck översätts på samma sätt konsekvent genom alla rekommendationer.

5.8. Paragrafer och numreringar

IAS 19 har i sin förlaga försett vissa paragrafer med A, B och C till skillnad från RR 29 som enbart inkluderar nummerbetäckningar. Respondenten anser att den svenska rekommendationen borde följa numreringen i IAS 19 fullt ut för att underlätta för läsaren.¹²⁴

De nya reglerna som behandlar redovisning av förmånsbestämda pensionsplaner skall inte tillämpas i svenska juridiska enheter. I rekommendationen anges detta först i punkten 157. Respondenten anser att detta bör klargöras mycket tidigare med tanke på den praktiska tillämpningen. De anser att det antingen bör framgå i avsnittet som behandlar rekommendationens tillämpningsområde eller så bör det

¹²³ Utkast remissrespondent G.

¹²⁴ Utkast remissrespondent A.

framgå i den inledande delen till huvudavsnittet ”Ersättningar efter avslutad anställning”.¹²⁵

¹²⁵ Utkast remissrespondent G.

6. Analys

I detta kapitel presenteras uppsatsens analys utifrån teori och empiri. Vi avser analysera de synpunkter som remissrespondenterna lämnat till Redovisningsrådet. Vi vill visa på de oenigheter som uppstått till följd av rekommendationens karaktär och vilken påverkan remissrespondenternas synpunkter har haft på den slutligt utformade rekommendationen. Analysen görs med utgångspunkt ur vårt empiriska material där vi knyter an till vår teori.

6.1. ITP-plan

Klassificeringen av ITP-planen är av särskilt intresse bland remissrespondenterna. Frågan är huruvida bedömningen av en ITP-plan skall klassificeras som en avgiftsbestämd plan eller som en förmånsbestämd plan skall göras. Redovisningsreglerna är avsevärt mer komplicerade för förmånsbestämda än för avgiftsbestämda planer och klassificeringen har därför en stor betydelse för redovisningen. Det är det område som det mest har fokuserats på i remissyttrandena till utkastet avseende RR 29, Ersättningar till anställda.

6.1.1. Klassificering av ITP-plan

Flertalet av remissrespondenterna pekar på att alla de former som används för tryggande av pensionsutfästelser är mycket lika varandra, oavsett om det är en utfästelse i Alecta, FPG/PRI-systemet eller om en fondering görs i den egna balansräkningen eller pensionsstiftelsen. Pensionsutfästelserna följer kollektivavtal såväl som bestämmelserna i Tryggandelagen. Att skilja på redovisningssätt för de olika utfästelserna skulle därför vara ytterst olyckligt. En redovisningsmässig skillnad mellan dessa utfästelser skulle ge upphov till att jämförbarheten mellan företag med olika lösningar för sina pensionsutfästelser inte skulle kunna uppnås. Företagens intressenter skulle då inte kunna förlita sig på innehållet i företagens årsredovisningar.

Företaget skulle om de önskade kunna byta mellan olika tryggande alternativ, men fortfarande ha kvar samma pensionsplan. Klassificeras de olika

tryggandenafomerna på olika sätt kan företaget ändra sina pensionskostnader och balansposter på ett för företaget gynnsammare utfall. Något som också skulle kunna skapa förvirring hos företagets intressenter, då det inte ger en rättvisande bild av företagets verkliga ställning.

Argumentet som Redovisningsrådet lägger fram för en klassificering som avgiftsbestämd plan i utkastet grundar sig i att arbetsgivaren inte har några ytterligare förpliktelser efter det att avgifter till Alecta har erlagts. Respondenterna pekar dock på att så inte är fallet, utan det är arbetsgivaren som har det yttersta ansvaret för förpliktelsens fullgörelse. En åsikt som även delas av Alecta såväl som Svenskt Näringsliv och PTK.

Beroende på ur vilket perspektiv man väljer att se på en pensionsplan kan klassificeringen göras på olika sätt. Ur ett försäkringsrättsligt perspektiv som utgår från arbetstagarens synvinkel ska den klassificeras som en förmånsbestämdplan, eftersom det är arbetsgivaren som bär risken. Det betyder att det är arbetsgivaren som har ansvaret för att arbetstagaren skall få ut den pension som arbetstagaren gjort sig berättigad till. Ser man däremot på klassificeringen ur ett redovisningsmässigt perspektiv utgår man vid klassificering från arbetsgivarens synvinkel. Med anledning av det kan ITP-planen klassificeras som om den vore en avgiftsbestämd plan. Rent praktiskt uppstår det stora svårigheter i redovisningen av förmånsbestämd plan, bland annat beroende på alla de aktuariella antaganden som skall göras och de tilläggsupplysningar som ska lämnas. Att en plan redovisas som om den vore avgiftsbestämd ändrar emellertid inte planens karaktär som förmånsbestämd.

Flera av remissrespondenterna lämnade synpunkter på klassificeringen av ITP-planen som Redovisningsrådet gjort i bilaga 3 i utkastet. Redovisningsrådet kom fram till att man borde ta hänsyn till de inkomna synpunkterna på området vid utformningen av den färdiga rekommendationen. Redovisningsrådet ville få en ytterligare bedömning av frågan och lämnade därför in frågan till IFRIC för att få ett uttalande. IFRIC:s beredningsgrupp kom fram till att en ITP-plan som finansieras av Alecta ska behandlas som en förmånsbestämd plan och frågan togs således inte upp till prövning av IFRIC. Redovisningsrådet hänvisar till det som framkommit och ändrar därför uppfattning beträffande klassificeringen. En ITP-plan tryggad i Alecta skall därför klassificeras som en förmånsbestämd plan.¹²⁶

¹²⁶ Redovisningsrådet, *RR 29 Ersättningar till anställda* (2002), bilaga 4.

6.1.2. Pensionsplaner som omfattar flera arbetsgivare

Använder man rekommendationen som utgångspunkt kan det konstateras att ITP-plan försäkrad i Alecta utgör en plan som omfattar flera arbetsgivare. Det som är karaktäristiskt för planer som omfattar flera arbetsgivare är att pensionsförpliktelsen kan hänföras till respektive företag, men förvaltningstillgångarna hanteras kollektivt. Huvudregeln är att dessa planer är förmånsbestämda och skall redovisas enligt gällande regler för dessa planer. Saknas det information för att redovisa enligt dessa regler ska företaget redovisa planen som om den vore en avgiftsbestämd plan. Ett par av respondenterna anser att Alecta inte har den information som krävs för företagen att redovisa ITP-planen som förmånsbestämd. En annan respondent hävdar dock att nödvändig informationen finns hos Alecta. Remissrespondenternas meningsskiljaktighet i frågan understryker det behov som efterfrågas av vilken information som skall lämnas. Redovisningsrådet har inte lämnat någon ytterligare information på området i den färdiga rekommendationen. Det är därför fortfarande upp till företaget att avgöra om det är en plan som omfattar flera arbetsgivare och om den information som krävs finns att tillgå. Det kan leda till att olika företag gör olika bedömningar av situationen trots att de använder sig av samma tryggnad av pensionsutfästelser.

6.2. Korridor-reglerna

Reglerna avseende korridor var ett annat ämne som respondenterna diskuterade i sina remissyttranden avseende RR 29. Detta för att de har en ganska stor inverkan på företagets resultat och balansräkning och för att rekommendationen ger en möjlighet till två skilda redovisningsmetoder.

Bakgrunden till att korridor-reglerna har blivit ett omdebatterat ämne är att man i England har antagit en pensionsrekommendation där man inte använder sig av några korridor-regler. De är dock på det klara med att det finns aktuariella vinster och förluster men där man anser att en tillämpning av korridor-reglerna leder till att dessa lätt kan glömas bort. Deras system bygger på att man tar upp den aktuella skulden i balansräkningen direkt mot eget kapital och på så sätt belastas inte resultatet.¹²⁷

Redovisningsrådets rekommendation 29 bygger på en hel del aktuariella antaganden som vi tidigare berört. Till skillnad från tidigare så ska varje företag individuellt göra dessa antaganden. Antagandena står till grund för det

¹²⁷ Näsman, Å, IAS-specialist KPMG, Telefonintervju, 2003-05-08.

pensionsbelopp som företaget skall fastställa och som senare skall betalas ut till de anställda när de går i pension. De aktuariella beräkningarna bygger på att antagandena ständigt omprövas. Följden av detta blir att det kan uppstå aktuariella vinster och förluster som ska redovisas på ett eller annat sätt.

En metod bygger på korridor-regeln vilken innebär att företaget inte behöver redovisa alla aktuariella vinster och förluster direkt när de uppkommer. Anledningen är att man på lång sikt kan förvänta sig att de aktuariella vinsterna och förlusterna kan komma att ta ut varandra. Skälet till att man gett företag denna möjlighet är att aktuariella vinster och förluster kan förväntas ge upphov till stora kortsiktiga resultateffekter. Som en effekt av detta skulle företagens kvartalsrapporteringar ständigt fluktuera. Eftersom företagens verksamhet delvis bedöms utifrån kvartalsrapporteringen skulle detta förmodligen sätta företaget i ett sämre ljus och olika intressenter skulle få en svårtolkad bild av företagets ekonomiska ställning.

För att ett företag skall kunna använda sig av korridor-reglerna kommer det förmodligen krävas att företagen bygger upp någon form av sidoordnad redovisning som period för period håller reda på vilken aktuariell vinst och förlust det är som skall påverka periodens resultat respektive den redovisade skulden i balansräkningen. Man skulle kunna räkna med att ett sådant system i högsta grad blir komplext och mycket kostsamt. Speciellt komplexa blir de i större, internationella verksamma koncerner. Om företaget väljer att tillämpa reglerna avseende korridor krävs det att företaget har byggt upp sitt nya system som är implementerat då rekommendationen ska börja tillämpas. Att fastställa och säkerställa data och att bygga upp nya system är processer som båda är mycket tidskrävande och väldigt kostsamma. Antagligen kommer företagen även vara tvungna att utbilda sin interna personal eller hyra in konsulter för just detta ändamål, vilket i sig kan vara mycket omständligt och dyrt. Företagen bör härav därför nogt överväga om nyttan med ett nytt system överstiger kostnaderna som uppkommer i och med byggnation av ett nytt system.¹²⁸

Ytterligare en omständighet som är viktig att ha i åtanke innan man börjar tillämpa reglerna avseende korridor är att IAS 19 finns med på IASB:s lista på aktuella projekt. Det finns information som säger att korridor-reglerna i IAS 19 är under övervägande och att de eventuellt kan komma att försvinna¹²⁹. För svenska företag rekommenderas det därför att man försöker följa den internationella utvecklingen innan man börjar bygga upp nya system för hantering av de nya

¹²⁸ Lundmark, Birgitta, *Nya regler kräver eftertanke* (2003), www.kpmg.se

¹²⁹ Lundmark, Birgitta, *Nya regler kräver eftertanke* (2003), www.kpmg.se

reglerna. Det vore högst olyckligt för företagen att infoga system som i framtiden inte kommer att vara fullt tillämpliga. Syftet med RR 29 är just att det ska underlätta för en internationell jämförelse mellan företag i olika länder.

EU-kommisionen konstaterade i April 2001 att korridor-reglerna i IAS 19 inte är förenliga med fjärde direktivets grundläggande regel. Vad konsekvenserna för Sveriges del blir av detta kan man inte förutse. Svensk redovisning är en del i gällande rätt och i första hand ska man följa lagtext. De lagar som står högst i hierarkin är de internationella lagarna som åtföljs av nationella lagar och längst ner i hierarkin finns rekommendationer. Då EU-direktiven står över alla nationella lagar och då Sverige har implementerat det fjärde direktivet i Årsredovisningslagen borde man således inte tillämpa korridorreglerna. Att man trots det har valt att följa IAS 19 på denna punkt vid upprättandet av RR 29 tyder på att det ännu inte har bedömts som självklart att de inte skall gälla.

Redovisningsrådet genomförde inga ändringar beträffande korridor-reglerna från det publicerade utkastet till den färdiga rekommendationen RR 29. Korridor-reglerna finns fortfarande kvar i IAS 19 och diskussionerna som fördes då utkastet publicerades pågår än idag.

6.3. Ersättningar vid uppsägningar

Redovisningsrådets rekommendation 29 ställer vissa krav på hur avgångsvederlag skall redovisas. Den försiktighetsprincip som kommer i uttryck i årsredovisningslagen och EU:s fjärde direktiv sannolikt mer försiktig än den som kommer i uttryck i IAS 19 och RR 29 när det gäller beräkningarna av avsättningar till avgångsvederlag. EU-kommisionen har deklarerat att IAS 19 inte är förenlig med direktivet i detta avseende. Lag och direktiv har sitt ursprung i tysk tradition medan IAS 19 och således också då RR 29 bygger på anglosaxisk tradition. Följden blir ett skifte av synsätt som vi anser kan vara svårt att hantera. Båda synsätten har starka traditioner som ligger rotade långt tillbaka i tiden.

Svensk redovisning är en del av gällande rätt och i första hand skall man följa lagtext. De lagar som står högst i hierarkin är de internationella lagarna som följs av de nationella och längst ner i hierarkin finns rekommendationerna. I Sverige har vi implementerat det fjärde direktivet i Årsredovisningslagen. EU:s direktiv står över alla nationella lagar inom EU. Respondenterna pekade på att det fortfarande är Årsredovisningslagen och direktiven som är gällande och att RR 29 skulle behöva utökas med en bilaga som klargör detta. Redovisningsrådet har inte

tagit ställning till detta och den nya rekommendationen har ej försetts med någon ytterligare bilaga som behandlar detta område.

6.4. Icke noterade företag

Redovisningsrådet har valt att följa IAS 19 så nära som möjligt vilket har lett till att den svenska rekommendationen 29 har blivit oerhört komplex och svårförstådd. Detta kommer att ge upphov till besvär för flera mindre företag. Alla företag stora som små skall uppfylla kravet på en rättvisande bild som finns i 2 kapitlet 3 § ÅRL. Innebörden av detta är att årsredovisningen ska upprättas på ett sådant sätt att den ger en rättvisande bild av verksamheten¹³⁰. Vid redovisning av pensioner kan även mindre företag behöva använda sig av RR 29.

Icke noterade företag som tidigare haft som policy att följa Redovisningsrådets rekommendationer skulle övergångsvis kunna välja att följa Bokföringsnämndens allmänna råd och på så sätt kunna komma ifrån tillämpningen av RR 29. I framtiden kommer en lösning ända att krävas. Hur Bokföringsnämnden så småningom kommer att hantera de IAS-baserade reglerna återstår att se när den svenska utredningen är klar i juni 2003.

Rekommendationens komplexa karaktär gör att mindre företag kan få svårt att hämta vägledning ur rekommendationen. Deras redovisning skulle därför kunna bli bristfällig om posterna är av väsentlig betydelse och då dessa företag har gjort en felbedömning.

Redovisningsrådet har inte kompletterat den färdiga rekommendationen med exempel där de mindre företagen kan känna igen sig.

6.5. Pensionsrelaterade skatter

Den pension som är betald av arbetstagaren är en kostnad som denna har avdragsrätt för. Följaktligen beskattas den med särskild löneskatt enligt Lagen om särskild löneskatt på pensionsförmåner och i förekommande fall avkastningsskatt.

Respondenterna ansåg att om Redovisningsrådet har som avsikt att företag ska ta hänsyn till dessa skatter vid värdering av pensionsförpliktelserna borde det utarbetas principer för detta ändamål. Vidare ansåg de att sådana

¹³⁰ Törnberg, Eva, "Hur hittar företag sin goda redovisningssed" (2003), *Veckans Affärer* 03-03-31.

skattehänseenden bör framgå i rekommendationen. Vi anser också att det är viktigt att koppla redovisningen till beskattningen på ett sätt som förenklar för företagen. Därför skulle det vara på sin plats med en bilaga till rekommendationen som behandlar pensionsrelaterade skatter, liknande Bokföringsnämndens uttalande U91:3 Redovisning av särskild löneskatt på pensionskostnader och avkastningsskatt på pensionsmedel vid tryggnad genom särskild redovisning av pensionsskuld.

I den nya rekommendationen har Redovisningsrådet inte gjort någon ändring och det finns således inga hänvisningar till pensionsrelaterade skatter.

6.6. Ikraftträdandet av rekommendationen

Det preliminära datumet för när rekommendationen skall träda ikraft angavs i utkastet till den 1 januari 2003. Majoriteten av respondenterna framlade i sina synpunkter till Redovisningsrådet ett flertal skäl som talade för en framflyttning av ikraftträdandet. Redovisningsrådet har tagit del av dessa synpunkter och kommit fram till att rekommendationen istället skall börja tillämpas vid utformningen av finansiella rapporter som avser perioder som påbörjas från och med den 1 januari 2004. Redovisningsrådet valde däremot att uppmuntra till tidigare tillämpning.

6.7. Språkbruk

Efter publiceringen av utkastet ansågs det att vissa poster var otydliga och dåligt formulerade. För att rekommendationen bättre skulle stämma överens med IAS 19 borde språket förenklas och vissa punkter tydliggöras. Termer som har samma innebörd och som uppkommer i ett flertal rekommendationer hade översatts på olika sätt, vilket kunde vara en aning förvillande. Det uttrycktes även missnöje med att flertalet andra översättningar var otydliga och svårbegripliga. I den nya rekommendationen har Redovisningsrådet tagit hänsyn till en del av dessa. Exempelvis har punkt 25 där "the economic substance of the plan" översatts med "planens ekonomiska innebörd" till skillnad från tidigare då det översattes med "planens ekonomiska innehåll". Däremot har Redovisningsrådet inte tagit hänsyn till översättningen av "constuctive obligation". I RR 16, Avsättningar, ansvarsförbindelser och eventualtillgångar översätts det fortfarande med informellt åtagande, medan det i RR 29, Ersättningar till anställda översätts med "informell förpliktelse", trots att de har samma innebörd. Även små språkliga skillnader kan ge upphov till större tolknings fel vid tillämpning av de olika

rekommendationerna. Redovisningsrådet borde följa en grundläggande terminologi konsekvent genom alla rekommendationer.

6.8. Paragrafer och numreringar

Det framkom efter utkastet att paragraferna i den svenska rekommendationen inte överrensstämde med paragraferna i IAS 19. Det innebar dels svårigheter för läsaren att kunna följa i IAS 19 fullt ut, dels svårigheter att kunna jämföra de båda regelverken. Redovisningsrådet har i den färdiga rekommendationen tagit hänsyn till respondenternas uttalande. I den färdiga svenska rekommendationen finns efter varje punkt numera ett nummer inom parantes som motsvarar punkten i IAS 19.

Beträffande reglerna för redovisning av förmånsbestämda pensionsplaner i juridisk person har Redovisningsrådet tagit hänsyn till respondenternas synpunkter. Tidigare angavs reglerna för redovisning av förmånsbestämda pensionsplaner i juridisk person först i punkten 157, vilket respondenterna ifrågasatte. De ansåg att detta borde klargöras mycket tidigare. I den nya rekommendationen har en fotnot infogats redan i punkt ett, vilken hänvisar till de berörda reglerna. Vi anser att den nya hänvisningen är fördelaktig med tanke på den praktiska tillämpningen av punkt 157.

7. Resultatdiskussion

I detta avslutande kapitlet presenterar vi de resultat vi kommit fram till samt för en diskussion utifrån materialet i uppsatsen.

I uppsatsen ville vi till en början studera hur Sverige valt att hantera behovet av internationellt anpassade redovisningsregler. När Sverige skrev under EES-avtalet förband Sverige sig att implementera EU:s bolagsdirektiv i lagstiftningen. De åtgärder som krävdes på redovisningsområdet var förändringar i Årsredovisningslagen för att få en överensstämmelse med det fjärde direktivet. 1996 började den nya Årsredovisningslagen att gälla i Sverige. Sverige har en ramlagstiftning på redovisningsområdet och därför krävs rekommendationer som ett stöd till lagen. När nya rekommendationer utfärdas utgår Redovisningsrådet från den internationella standarden IAS, som tillhandahålls av IASB, för att få internationellt gångbara rekommendationer. Genom att Redovisningsrådet följer IAS underlättar det för den kommande implementeringen av IAS i noterade bolags koncernredovisning 2005.

7.1. Tillkomstprocessen av RR 29

Under tillkomstprocessen av rekommendationen, Ersättningar till anställda gjorde Redovisningsrådet en översättning av IAS 19, Employee Benefits. De båda regelverken är i stort sett överensstämmande med undantaget att RR 29 innehåller särskilda regler för redovisning av förmånsbestämda pensionsplaner i juridisk person. Anledningen är den för Sverige unika Tryggandelagen som hindrar en fullständig överensstämmelse. Det är endast om IAS bryter mot de svenska lagarna eller när det anses finnas mycket starka skäl som avvikelser görs.

I uppsatsen ville vi ta reda på hur Redovisningsrådets går tillväga när de tar fram en ny rekommendation. Vi kan efter vår studie konstatera att Redovisningsrådet har ett relativt begränsat spelrum i sitt arbete när det gäller att utforma rekommendationer. De har i stort sett inget annat val än att följa den redan befintliga standarden från IASB på de områden som den nya rekommendationen ska behandla. När ett utkast till en rekommendation tagits fram publiceras det för

att intresserade och berörda parter ska kunna yttra sig om utformningen av den kommande rekommendationen. Redovisningsrådet får på så sätt in synpunkter som skall fungera som en vägledning vid färdigställandet av rekommendationen.

Vi ställde oss frågan om Redovisningsrådet tar hänsyn till de inkomna synpunkterna. Vid arbetet med att färdigställa rekommendationen tog Redovisningsrådet fasta på en del av de inkomna synpunkterna och gjorde ändringar. Redovisningsrådet har dock valt att inte göra ändringar eller kompletteringar till alla de områden som respondenterna har kommenterat. Vi tror ändå att Redovisningsrådet har tagit hänsyn till dessa kommentarer men gjort bedömningen att synpunkterna inte varit relevanta för rekommendationens utformning. Vi har fått intrycket av att Redovisningsrådet har använt respondenterna som inspirationskälla vid utformningen av den slutgiltiga rekommendationen snarare än en faktakälla. Anledningen till att vi dragit denna slutsats är bland annat att de frågor som berörts av flertalet respondenter har lett till att Redovisningsrådet gjort ytterligare efterforskningar på området.

Det som ledde till störst diskussion hos remissrespondenterna var klassificeringen av ITP-plan som försäkras i Alecta. Av de sexton yttrandena som vi tagit del av har så många som tretton tagit upp klassificeringsfrågan. Flertalet ansåg att den bedömning som gjorts i bilaga 3 till utkastet var felaktig. Redovisningsrådet gick därför vidare med frågan till IFRIC och fick en bedömning av frågan. Därefter gjorde de en ändring av klassificeringen. Troligtvis var det den omfattande debatten som fick Redovisningsrådet att gå vidare med frågan. Vi ser det som att remissrespondenternas yttranden inte var det avgörande skälet till att Redovisningsrådet ändrade sin bedömning avseende klassificeringen av ITP som försäkras i Alecta. Det avgörande skälet var istället det internationella uttalandet från IFRIC.

Remissrespondenterna efterfrågade en tydligare vägledning i frågan om klassificering av ITP-plan försäkrad i Alecta. I den nya rekommendationen har Redovisningsrådet inte gjort någon förtydligad vägledning. Fyra månader efter att den färdiga rekommendationen publicerats kom det ett uttalande från Redovisningsrådets Akutgrupp på området, URA 42 Klassificering av ITP-planer som finansieras genom försäkring i Alecta. Vi anser att ett uttalande från Akutgruppen betyder att det finns ett ytterligare behov av information på området, information som vi anser redan borde ha funnits med i rekommendationen. Det kan också vara ett tecken på att frågan ännu inte är löst.

IASB publicerade 2002 en ny version av IAS 19, Employee Benefits. I den nya versionen finns kompletterande regler för beräkningar i förmånsbestämd plan.

Redovisningsrådet har beaktat dessa nya regler och har därför lagt till ytterligare punkter och kompletterat rekommendationen med ännu en bilaga som vägledning till de nya punkterna. Respondenterna efterfrågade att definitioner och översättningar borde omarbetas och omformuleras för att bättre stämma överens med IAS 19. Redovisningsrådet har i rekommendationen lagt till referenser till motsvarande punkt i IAS 19, även vissa definitioner har omarbetats och kompletterats för att närmare stämma överens med motsvarande i IAS 19. Vi tycker att det är positivt att Redovisningsrådet uppdaterar sina rekommendationer snabbt när förändringar i IAS 19 sker. När rekommendationen har trätt ikraft är det däremot viktigt att Redovisningsrådet lämnar utförlig information långt innan nya regler ska tillämpas eftersom det annars kan vara svårt för företaget att anpassa sin redovisning.

7.2. Fortsatta studier

Ett annat område som vi fann intressant under våra studier var korridor-reglerna. Korridor-reglerna kan eventuellt komma att försvinna, men i dagsläget finns det ännu inte några beslut för om de kommer att vara kvar eller inte. Ämnet är heller inte prioriterat hos IASB för närvarande. Därtill kan tilläggas att innan en rekommendation ändras kommer först ett utkast ut och hit har man ännu inte kommit. Tidigare i uppsatsen har vi visat på att framtagandet av en rekommendation både är en tidskrävande och omfattande process. Utifrån detta kan man dra slutsatsen att ett besked avseende korridor-reglerna troligen kan komma att dröja.¹³¹ Det har också antytts att reglerna inte skulle vara förenliga med EG:s fjärde direktiv. Technical Advisory Group (TEG) inom EFRAG kommit till slutsatsen att reglerna inte är i konflikt med EG-direktivet i dess nuvarande utformning när de studerat IAS 19. Vi anser att en djupare studie av korridor-reglerna skulle kunna bli mycket intressant.

Ett annat område som skulle vara intressant att studera är hur en IAS-standard arbetas fram då de svenska rekommendationerna har IAS som utgångspunkt. Idag har det internationella regelverket från IASB ingen rekommendation som behandlar aktierelaterade ersättningar. När detta skrivs finns det ett pågående projekt hos IASB vars syfte är att fram en ny standard som skall täcka området.

¹³¹ Näsman, Å, IAS-specialist KPMG, Telefonintervju, 2003-05-08.

8. Källförteckning

Publicerade källor

Andersen, Ib (1998), *Den uppenbara verkligheten – val av samhällsvetenskaplig metod*, Studentlitteratur, Lund.

Axelmann, Lennart, Phillips, Dan & Wahlguist, Ola (2003), *IAS/IFRS 2005 En jämförelse mellan IAS/IFRS och Redovisningsrådets rekommendationer*, Liber AB, Stockholm.

Edenhammar, Hans, Svensson, Bo (1996), *Årsredovisningslagen-Lagkommentar*, Tholin & Larssons förlag, Göteborg.

FAR (2002), *FARs Samlingsvolym 2002*, FAR FÖRLAG, Stockholm.

FAR (2003), *FARs Samlingsvolym 2003–del 1*, FAR FÖRLAG, Stockholm.

Gröjer, Jan-Erik (1997), *Grundläggande redovisningsteori*, Studentlitteratur, Lund.

Holme, Idar Magne & Solvang, Bernt Krohn (1997), *Forskningsmetodik – Om kvalitativa och kvantitativa metoder*, Studentlitteratur, Lund.

Knutsson, Margit (1996), *Årsredovisningen-En kommentar*, Juristförlaget, Stockholm.

Lehrberg, Bert (1993), *Praktisk juridisk metod*, 2:e upplagan, Iustus Förlag, Uppsala.

Lundahl, Ulf & Skärvad, Per-Hugo (1999), *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer*, Studentlitteratur, Lund.

Pettersson, Getrud (1997), *Att skriva rapporter*, Kompendium, Ekonomihögskolan, Lund.

Redovisningsrådet (1995), *Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter*, Redovisningsrådet, Stockholm.

Redovisningsrådet (2001), *Utkast Redovisningsrådets rekommendation Ersättningar till anställda*, Redovisningsrådet, Stockholm.

Redovisningsrådet (2002), *Redovisningsrådets rekommendation 29 Ersättningar till anställda*, Redovisningsrådet, Stockholm.

Thomasson, Jan (2002), *Den nya affärsredovisningen*, Liber Ekonomi, Malmö.

Thomasson, Jan (2002), *Externredovisning och finansiell analys*, upplaga 10, Liber Ekonomi, Malmö.

Artiklar

Billing, Anders (2003), "Ny regel sväller skulder", *Nyhetsbyråns Ticker*, 2003-02-13.

FAR INFO (2002), "Krav på redovisning enligt IAS utökas?", nr. 9, punkt 248.

FAR INFO (2002), "Ny rekommendation: Ersättningar till anställda", nr. 12, punkt 379.

FAR INFO (1996), "Om årsredovisning i aktiebolag", Vägledning från FAR Remissversion, Specialutgåva 20 juni.

Rundfelt, Rolf (2003), "Ändrad redovisning av pensioner", *Balans* nr. 2, s. 43-45.

Svenberg, Sven-Åke (2003), "Ny rekommendation från Rådet om ersättningar till anställda", *Balans* nr. 1, s. 29-31.

Svenberg, Sven-Åke (2001), "Redovisningsrådets rekommendationer Ersättningar till anställda", *Balans* nr. 8-9.

Törnberg, Eva (2003), "Hur hittar företag sin goda redovisningssed", *Veckans Affärer*, 03-03-31.

Wahlberg, Maria (2002), "Börsrasen tvingar bolagen betala miljarder extra till pensionsfonder. Så kan företagen säkra pensioner utan Alecta", *Näringsliv*, 2002-11-11.

Remissrespondenter till utkast ersättningar till anställda

Utkast remissrespondent A: FAR.

Utkast remissrespondent B: Watson Wyatt.

Utkast remissrespondent C: Konsumentkooperationens pensionskassa.

Utkast remissrespondent D: FPG Försäkringsbolaget Pensionsgaranti.

Utkast remissrespondent E: Svenska Bankföreningen.

Utkast remissrespondent F: Företagarnas Riksorganisation.

Utkast remissrespondent G: KMPG Bohlins.

Utkast remissrespondent H: Svenska Aktuarieföreningen.

Utkast remissrespondent I: Sveriges Fastighetsägarförbund

Utkast remissrespondent J: Riksskatteverket

Utkast remissrespondent K: Finansiinspektionen.

Utkast remissrespondent L: SAS.

Utkast remissrespondent M: Svenskt Näringsliv.

Utkast remissrespondent N: Öhrlings Pricewaterhouse Coopers.

Utkast remissrespondent O: Deloitte & Touche.

Utkast remissrespondent P: Näringslivets Redovisningsgrupp.

Elektroniska källor

Alecta, *fågor och svar*, <http://www.alecta.se>, 2003-04-15.

Björklund, Maria & Paulsson, Ulf (2002), *Att skriva en rapport*, Teknisk logistik, LTH, Lund. Tillgänglig: URL, <http://www.tlog.lth.se/documents/Publications/AttSkrivaEnRapport.PDF>, 2003-04-10.

IASB, <http://www.iasb.org.uk/cmt/0001.asp?s=9198852&sc={C762FD46-5986-45E7-B894-D9CBCDD80874}&n=90>, 2003-04-25.

Öhrlings Pricewaterhouse Coopers, <http://www.pwcglobal.com/se/swe/insol/spec-int/ias/index.html>, 2003-04-13.

Redovisningsrådet, <http://www.redovisningsradet.se>, 2003-04-22.

Lundmark, Birgitta (2003), *Nya regler kräver eftertanke*, <http://www.kpmg.se>, 2003-04-20.

Lundmark, Birgitta (2001), *Nya regler för redovisning av pensioner*, <http://www.kpmg.se>, 2003-04-20.

Muntliga källor

Näsman, Åke, IAS-specialist KPMG, Telefonintervju 2003-05-08.